

Actualités TVA 2020-2021:

LawTax

LAURENT TAINMONT
&
CELINE JOLY

APCH

17 Novembre 2021



Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

1

1

LawTax

Laurent Tainmont

Avocat associé-fondateur, spécialisé en droit fiscal

Professeur à l'Ecole Supérieure des Sciences fiscales (E.S.S.F. – I.C.H.E.C.)

Professeur à l'Université Libre de Bruxelles (U.L.B.)

Directeur des cours fiscaux et professeur de cours TVA à la Chambre belge des Comptables, Experts-comptables et conseils fiscaux de Bruxelles (CBC Bruxelles)

Administrateur (Trésorier) à l'O.B.F.G. (Ordre des Barreaux francophones et germanophone de Belgique)

LawTax

Avenue Louise 326/28

1050 Bruxelles

GSM: 0479.594.574

Tél: 02.329.50.50

Fax: 02.521.31.79

lta@lawtax.be

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

2

2

Céline Joly

Avocat associé-fondateur, spécialisé en droit fiscal

Professeur de cours TVA à la Chambre belge des Comptables, Experts-comptables et conseils fiscaux de Bruxelles (C.B.C. Bruxelles)

LawTax

Avenue Louise 326/28
1050 Bruxelles

GSM: 0473.52.11.52

Tél: 02.329.50.50

Fax: 02.521.31.79

cjo@lawtax.be

3

1. Qui ? (Qui est mon client? Son client ?) (articles 4 à 8bis C.TVA)**2. Quoi ? (Quelles opérations visées ?) (articles 9 et 18 C.TVA)****3. Où ? (Où sont localisées les opérations ?) (articles 14 et 21-21 bis C.TVA)****4. Combien?**

- Base imposable? (articles 26-28 C.TVA)
- Taxable ou exemptée ? (articles 39 à 44 bis C. TVA)
- Taux? (AR n°20)

5. Redevable? (Qui est chargé de collecter et de verser la TVA ?) (article 51 C.TVA)**➤ Déduction? (Quelle déduction? Correction déduction?) (article 45-48 et AR n°3)**

4

Programme:

LawTax

Introduction et mesures Spécial COVID-19**1. Qui ?****2. Quoi ?****3. Où ?****4. Combien ?****5. Redevable ?****6. Déduction ?****7. Diverses actua d'hiver****8. Procédure**

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

5

5

LawTax

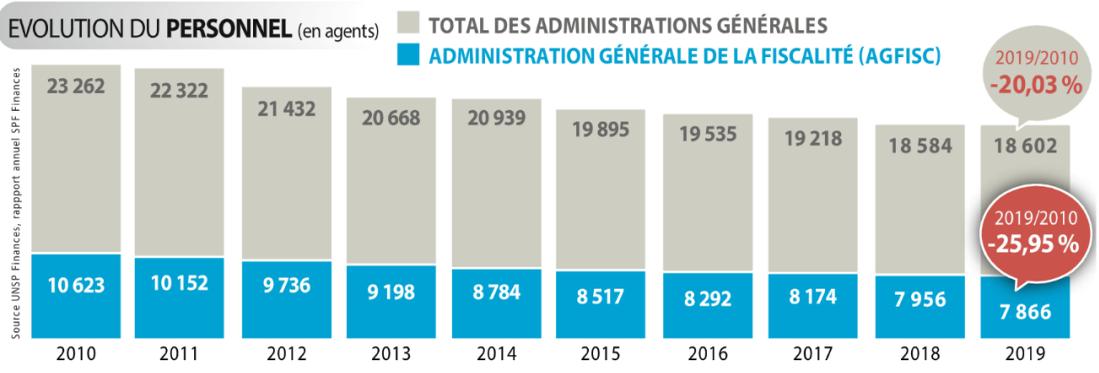
Impôts/taxes (en milliers d'euros) (chiffres Ministère des Finances)	2016	2017	2018	2019
Précompte professionnel	43.267.818	44.499.919	45.217.119	44.942.296
Versements anticipés	10.123.979	13.190.562	15.640.481	16.216.753
Précompte mobilier	4.195.889	4.244.753	4.068.845	4.100.381
Précompte immobilier	53.932	59.091	36.154	37.400
IPP enrôlé	-5.213.948	-4.629.542	-4.089.628	-5.258.860
Impôt des sociétés enrôlé	4.307.829	6.865.312	5.246.515	4.401.687
Impôt des non-résidents enrôlé	116.714	254.067	308.542	271.132
T.V.A.	28.530.269	30.022.434	31.024.413	31.463.399
Droits d'enregistrement	1.955.989	1.987.409	1.978.554	2.108.855
Droits de succession	1.036.115	1.054.494	1.165.977	1.073.228
Amendes (impôts indirects)	136.470	126.801	128.413	150.481
Taxe de circulation	128.247	129.314	129.315	127.180
Taxe de mise en circulation	48.565	49.992	57.272	60.001
Taxe sur les jeux et paris	62.631	64.275	71.010	30.582
Taxe appareils auto. divertissement	33.050	35.490	23.799	10.901
Amendes (contributions directes)	18.317	19.023	20.103	19.273
Droits de douane	2.551.624	2.599.901	2.672.201	2.727.488
Accises	11.294.689	11.624.620	12.240.306	12.246.159
TOTAL GENERAL	104.036.574	113.660.283	117.787.978	116.671.209

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

6

6

Extrait La Libre du 17/11/2020



Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

7

7

Extrait La Libre du 17/11/2020



Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

8

8

Extrait La Libre du 17/11/2020

LE CONTRÔLE FISCAL EN 2019

SC: sélection centrale
SL: sélection locale

Source : Interne au SPF Finances

	IPP PILIER «P» PARTICULIERS SALARIÉS + DIRIGEANTS D'ENTREPRISES	IPP PILIER PME INDÉPENDANTS, COMMERÇANTS	ISOC PME PETITES ET MOYENNES ENTREPRISES	ISOC GE GRANDES ENTREPRISES	TVA PME
NOMBRE DE DOSSIERS MIS EN CONTRÔLE	SC : 18 457	SC : 17 795	SC : 35 076	SC : 2 756	SC : 28 232
	SL : 3 370	SL : 12 466	SL : 9 646	SL : 1 331	SL : 6 85
NOMBRE DE DOSSIERS RECTIFIÉS AVEC SUPPLÉMENT D'IMPÔT	SC : 10 675	SC : 11 305	SC : 19 720	SC : 870	SC : 15 972
	SL : 2 566	SL : 9 036	SL : 6 580	SL : 927	SL : 5 83
TAUX DE PRODUCTIVITÉ (DOSSIER MIS EN CONTRÔLE/DOSSIERS RECTIFIÉS)	SC : 57,95 %	SC : 63,67 %	SC : 56,22 %	SC : 31,57 %	SC : 56,57 %
	SL : 76,14 %	SL : 72,49 %	SL : 68,21 %	SL : 69,95 %	SL : 76,04 %
MONTANT MOYEN PAR DOSSIER RECTIFIÉ (2019)	SC : 15 012 €	SC : 10 745 €	SC : 35 096 €	SC : 867 165 €	SC : 10 759 €
	SL : 18 034 €	SL : 9 906 €	SL : 30 813 €	SL : 722 274 €	SL : 10 600 €

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

9

9

Extrait La Libre du 17/11/2020

LES MONTANTS RECTIFIÉS SUITE À UN CONTRÔLE

Source : Interne au SPF Finances

MONTANT MOYEN PAR DOSSIER RECTIFIÉ	→ en 2008		→ en 2014		→ en 2019	
	SC	SL	SC	SL	SC	SL
IPP (toutes catégories)	9 762 €	28 640 €	72 12 €	12 726 €	14 213 €	14 009 €
ISOC (PME et GE)	46 527 €	47 089 €	64 511 €	75 399 €	70 079 €	115 543 €
TVA (PME et GE)	5 312 €	13 875 €	6 387 €	18 232 €	13 146 €	17 693 €

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

10

10

Programme:

LawTax

Introduction et mesures Spécial COVID-19**1. Qui ?****2. Quoi ?****3. Où ?****4. Combien ?****5. Redevable ?****6. Déduction ?****7. Diversités d'automne****8. Procédure**

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

11

11

05.10.2021	2021/C/88	relative à la prolongation du taux réduit temporaire de TVA pour les masques buccaux et les gels hydroalcooliques utilisés pour lutter contre le coronavirus COVID-19
23.08.2021	2021/C/79	relative à la prolongation de la baisse des taux d'intérêt en matière de TVA dans le cadre des mesures de soutien temporaires en raison de la pandémie du COVID-19
02.08.2021	2021/C/74	relative à la prolongation du taux réduit temporaire de TVA pour les masques buccaux et les gels hydroalcooliques utilisés pour lutter contre le coronavirus COVID-19
11.06.2021	2021/C/57	concernant l'évaluation de la présence, ou non, de but lucratif dans le chef d'une régie communale autonome
07.05.2021	2021/C/42	relative au taux réduit de la TVA de 6 % temporaire applicable à certains services de restaurant et de restauration

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

LawTax

12

12

04.05.2021	2021/C/40	relative à la réduction temporaire du taux de l'amende en cas de défaut de paiement et de paiement tardif de la taxe dont l'exigibilité résulte de la déclaration périodique déposée – amende applicable en cas d'établissement d'un compte spécial
03.05.2021	2021/C/39	relative aux modifications apportées au Code de la TVA par la loi du 02.04.2021 portant des mesures de soutien temporaires en raison de la pandémie du COVID-19
07.04.2021	2021/C/33	relative au taux réduit de TVA temporaire applicable aux vaccins contre la COVID-19 et aux dispositifs médicaux de diagnostic in vitro de cette maladie
25.02.2021	2021/C/17	relative à la mise à disposition de personnel par certains organismes de droit public afin de doter les centres de vaccination du personnel nécessaire
05.02.2021	2021/C/8	concernant l'évaluation de la présence, ou non, de but lucratif dans le chef d'une régie communale autonome
18.01.2021	2021/C/6	relative à la prolongation du taux réduit temporaire de TVA pour les masques buccaux et gels hydroalcooliques pour lutter contre le coronavirus COVID 19
11.01.2021	2021/C/3	relative au taux réduit de TVA temporaire applicable aux vaccins contre la COVID-19 et aux dispositifs médicaux de diagnostic in vitro de cette maladie (remplacée)

Services de restaurant et de restauration:

L'AR du 8 juin 2020 abaisse temporairement à 6 % le taux de TVA sur les services de restaurant et de restauration, en ce compris les boissons « non alcoolisées ». Cette mesure va du 8 juin 2020 (le jour où les activités horeca ont repris en Belgique) au 31 décembre 2020.

Selon le Rapport au Roi, la notion de « *services de restaurant et de restauration* » est comprise au sens de l'art 18, § 1, al. 2, 11° CTVA ("*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*") et de la rubrique I du tableau B annexé à l'AR n° 20 fixant les taux réduits à 12%.

Sont ainsi visés, « *la fourniture de repas, la fourniture de boissons ou la fourniture des deux, si accompagnée par des services connexes suffisants permettant leur consommation immédiate tant dans les installations du prestataire (services de restaurant) qu'en dehors (services de restauration ou catering)* ». « *Malgré le fait que la terminologie services de restauration puisse suggérer le contraire* », est également incluse - selon Rapport au Roi – « *la fourniture de boissons sans nourriture (si accompagnée de services supplémentaires suffisamment pertinents) dans tous les établissements de débit de boissons possibles (cafés, tavernes...)* ».

Le Rapport au Roi réfère également au "point 2 de la circulaire 2019/C/26 du 4 avril 2019" et "au point 2.5.2. de la circulaire 2017/C/70 du 6 novembre 2017". Par ailleurs, ces circulaires "*continueront de s'appliquer intégralement*".

Law **Tax****Spécial COVID-19****Services de restaurant et de restauration:**

Sont exclues du taux réduit: « bières d'un titre alcoométrique acquis supérieur à 0,5 % vol. et d'autres boissons d'un titre alcoométrique acquis supérieur à 1,2 % vol. ». Il s'agit des mêmes boissons alcoolisées qui sont exclues du taux réduit temporaire de 6 % pour les services de restaurant et de restauration.

Sont visées: Selon le Rapport au Roi, "*cela concerne principalement les boissons qui sont également soumises au taux de 6 % lorsqu'elles font l'objet d'une livraison simple, sans services supplémentaires (tels que les jus de fruits et de légumes, les boissons à base de lait et de soja, le café, le thé, l'eau minérale, les boissons gazeuses, etc.)*« (cfr rubrique X du tableau A annexé à l'AR-TVA n° 20).

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

15

15

Law **Tax****Spécial COVID-19****Services de restaurant et de restauration:****Circulaire 2020/C/86 du 29.06.2020**

Les mesures concernent en particulier :

1. la fourniture de denrées alimentaires dans les restaurants et cafés et, plus généralement, dans des conditions telles qu'elles sont consommées sur place. Il s'agit des services de restaurant/restauration, visés à la **rubrique I, du tableau B, de l'annexe à l'arrêté royal n° 20** en matière de taux de TVA et qui, dès lors, étaient précédemment soumis au taux de 12 % (**diminution temporaire du taux actuel de 12 % à 6 %**) ;
2. la fourniture de boissons sans alcool dans les restaurants et cafés et, plus généralement, dans des conditions telles qu'elles sont consommées sur place. Il s'agit des services de restaurant et de restauration exclus du taux de 12 %, à la **rubrique I, du tableau B, précité** et qui, dès lors, étaient précédemment soumis au taux de 21 % (**diminution temporaire du taux actuel de 21 % à 6 %**) ;
3. la fourniture simultanée, en exécution d'une seule prestation de services, à la fois de denrées alimentaires et de boissons sans alcool dans les restaurants et cafés et, plus généralement, dans des conditions telles qu'elles sont consommées sur place (**diminution temporaire du taux actuel de 12 % à 6 %, en ce qui concerne les denrées alimentaires et de celui de 21 % à 6 %, en ce qui concerne les boissons sans alcool**).

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

16

16

Etablissements visés:

La « *nature ou la dénomination de l'établissement qui fournit les services de restaurant ou de restauration est sans importance* » (selon le Rapport au Roi). Dans un communiqué de presse du 6 juin 2020, le SPF Finances le confirme: application « *à tous les établissements permanents ou temporaires fournissant des services de restaurant ou de catering* ». Un commentaire plus spécifique de l'Administration doit suivre.

Selon le Rapport, cette mesure vise "entre autres, des prestataires et établissements suivants" :

- « *les restaurants fastfood et self-service;*
- *les restaurants dans les théâtres (clubs...), musées et centres commerciaux;*
- *la cantine et le mess d'entreprise;*
- *les hôtels ou chambres d'hôtes dans le cadre de demi-pension ou pension complète;*
- *les cafétérias, bars, cafés, salons de thé et discothèques;*
- *les foodtrucks, voitures snackbar;*
- *les traiteurs, les boulangeries avec salon de consommation;*
- *les stands temporaires de vente ou de consommation lors d'un festival, sur un marché, une bourse".*

Sont également visés, "*les services de restaurant ou de restauration effectués par les traiteurs spécialisés*".

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

17

17

Services de restaurant et de restauration : (à nouveau) temporairement 6 % de TVA

Afin de tenir compte des conséquences de la crise du coronavirus, le gouvernement a décidé en 2020 de réduire à 6 % le taux de TVA sur les services de restaurant et de restauration, en ce compris les boissons *non* alcoolisées, durant la période du 8 juin 2020 au 31 décembre 2020.

AR du 27 avril 2021 (circulaire du 7 mai 2021 – circ 2021/C/42) abaissant à nouveau à 6 % le taux de TVA sur les services de restaurant et de restauration à partir du 8 mai 2021 jusqu'au **30 septembre 2021** inclus, mais cette fois en n'excluant plus la "*fourniture de boissons alcoolisées*".

Selon le Rapport au Roi précédant le projet d'AR, la nouvelle réduction vise donc "*la fourniture de repas, la fourniture de boissons [y compris donc les boissons alcoolisées] ou la fourniture des deux, si accompagnée par des services connexes suffisants permettant leur consommation immédiate tant dans les installations du prestataire ('services de restaurant') qu'en dehors ('services de restauration' ou catering)*". Il en résulte notamment que la "simple livraison" de boissons alcoolisées ("*bières ayant un titre alcoométrique volumique acquis supérieur à 0,5 % vol. et autres boissons ayant un titre alcoométrique volumique acquis excédant 1,2 % vol.*") reste soumise au taux normal de TVA de 21 % (voyez la rubrique X *in fine* du tableau A en annexe de l'AR-TVA n° 20).

Le Rapport au Roi confirme que "*la nature ou la dénomination de l'établissement qui fournit les services de restaurant ou de restauration est [...] sans importance*"; ainsi, la réduction tarifaire vise, par exemple, aussi "*la cantine et le mess d'entreprise, les hôtels ou chambres d'hôtes dans le cadre de demi-pension ou pension complète, les cafétérias, bars, cafés, salons de thé et discothèques, les traiteurs, les boulangeries avec salon de consommation*", etc

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

18

18

Dons en nature et TVA

La loi du 29 mai 2020 prévoit une exonération temporaire de la TVA pour les « prélèvements » de matériels médicaux qui sont effectués dans le but de les transmettre « à titre gratuit » à certains établissements.

L'exonération concerne les prélèvements qui sont effectués durant la période du 1^{er} mars 2020 au 1^{er} septembre 2020 (art. 18-20).

Cfr *Circulaire 2020/C/58 du 21 avril 2020* qui remplace celle du 24 mars 2020.

Notons notamment:

- matériels médicaux pouvant faire l'objet de l'exonération: "*matériels médicaux ou [des] produits utiles dans le cadre de la lutte contre la pandémie du COVID-19 et reconnus comme tels par le donataire*".
- établissements auxquels les biens peuvent être transmis « à titre gratuit »: les hôpitaux universitaires agréés et leurs fondations; les CPAS et leurs hôpitaux; la Croix-Rouge de Belgique; les institutions qui assistent des personnes handicapées, des personnes âgées et des mineurs d'âge protégés, si elles étaient agréées "*le 13 mars 2020*" (pour la perception de libéralités facilitées fiscalement).

Dons en nature et TVA

Circulaire 2020/C/58 du 21 avril 2020 qui remplace celle du 24 mars 2020

Attention la loi du 29/5/2020 modifie *de facto* certaines dispositions de la circulaire (ntmt durée de la mesure).

Biens pris en considération

(1) les « dispositifs médicaux et leurs accessoires tels que visés dans l'AR du 18 mars 1999 relatif aux dispositifs médicaux », et

(2) « les équipements de protection pour les prestataires de soins et les patients » (n° 8 avec exemples comme les lunettes (lunettes de plongée, lunettes de sécurité, etc.) et les ponchos imperméables).

Comme le précisait déjà la circulaire initiale, "*le don de médicaments*" n'est pas visé dans le cadre de ce régime (n° 9). Mais rappelons qu'une exception - permanente - en matière de donation de "*biens non alimentaires de première nécessité*" existe et vise les "*produits médicaux domestiques de base comme l'aspirine, les pansements et les désinfectants* »)

Dons en nature et TVA

Circulaire 2020/C/58 du 21 avril 2020 qui remplace celle du 24 mars 2020

Bénéficiaires visés

Quatre catégories de bénéficiaires autorisés (n°10 à 13)

(1) les biens visés "peuvent être donnés à des établissements publics et à d'autres organismes de droit public" qui seront "responsables de leur distribution ultérieure ou de leur mise à disposition en fonction des besoins" (la circulaire mentionne comme exemples "le [SPF] Santé publique, les services de police, les zones de secours, les prisons");

(2) "Dans la mesure où ils ne sont pas déjà visés par [la première catégorie]", les biens visés "peuvent également être donnés directement" :

(a) "aux établissements de soins de santé visés par la loi coordonnée du 10 juillet 2008 relative aux hôpitaux et autres établissements de soins, dont les prestations de services sont normalement exonérées par l'art 44, § 2, 1° CTVA";

(b) "aux établissements suivants visés par l'art 44, § 2, 2° CTVA" : organismes qui ont mission prendre soin des personnes âgées, crèches et les pouponnières, et des personnes handicapées";

(c) "les établissements d'enseignement scolaire et universitaire".

(3) "organismes d'aide humanitaire pour couvrir leurs besoins pendant la durée de leur intervention, pendant la période où elles fournissent une assistance aux personnes contaminées ou qui risquent d'être contaminées par le coronavirus et, plus généralement, pour fournir des services de secours".

21

Dons en nature et TVA

Circulaire 2020/C/58 du 21 avril 2020 qui remplace celle du 24 mars 2020

Bénéficiaires visés

(4) "établissements qui, au moment où la donation des biens a lieu, sont reconnus par l'Administration générale des Douanes et Accises, ce qui leur permet d'importer sur le territoire belge certains biens d'aide en exonération de [la] TVA et des droits de douane à l'importation en application de la Décision (UE) 2020/491 de la Commission européenne du 3 avril 2020" (notons que cette décision fait l'objet d'un commentaire dans la **circulaire 2020/C/54 du 17 avril 2020**; il en ressort qu'il s'agit "d'institutions publiques ou [...] autres organismes à caractère charitable ou philanthropique agréés par le ministre des Finances ou son délégué" et qui déclarent des biens importés "pour la mise en consommation en Belgique" en vue de les utiliser "en Belgique [pour] la lutte contre le Coronavirus COVID-19").

Dans le cadre du régime de TVA visé ici, ces établissements "ne peuvent" utiliser les biens reçus par donation "que pour les distribuer gratuitement ou les mettre à la disposition des personnes contaminées, des personnes qui risquent d'être contaminées ou des personnes ou organisations impliquées dans la lutte contre le coronavirus".

22

Dons en nature et TVA

Circulaire 2020/C/58 du 21 avril 2020 qui remplace celle du 24 mars 2020

Donateurs visés (attention la version néerlandaise précédente différait de la version française)

Il ne s'agit "pas uniquement" des producteurs des biens visés et des sociétés qui distribuent ces biens. Il s'agit "également des assujettis ayant par exemple acquis un bien pour l'utiliser dans le cadre de leur activité économique" (n° 15, al. 2).

Il ressort de la version néerlandaise de la nouvelle circulaire (et de la version française de la circulaire précédente) :

- que des biens qui ont été achetés pour être utilisés dans le cadre de l'activité économique de l'assujetti, mais qui sont ensuite transmis, sont visés;
- MAIS par contre que le régime n'est pas applicable si les biens ont été achetés spécifiquement pour être transmis (sans doute afin d'éviter une déduction TVA dans le chef du donateur pour des biens dont le donataire n'aurait pas pu récupérer la TVA, par exemple les hôpitaux).

Circulaire 2020/C/54 du 17 avril 2020 – Franchise à l'importation

Vu la décision Commission européenne (Décision (UE) 2020/491 du 03.04.2020) qui autorise formellement les EM à pouvoir importer en exemption de la TVA les biens nécessaires à lutter contre le Coronavirus COVID-19.

Vu l'**art 27 AR n° 7, du 29.12.1992**, relatif aux importations de biens pour l'application de la TVA.

L'Administration générale de la Fiscalité adopte ce qui suit.

Est exemptée de la TVA en vertu de l'**art 27, § 1^{er} AR n° 7** précité, l'importation de biens qui:

- sont déclarés pour la mise en consommation en Belgique par des institutions publiques ou par d'autres organismes à caractère charitable ou philanthropique agréés par le ministre des Finances ou son délégué et
- sont destinés en Belgique à être déployés dans la lutte contre le Coronavirus COVID-19.

L'exemption de la TVA à l'importation est totale et ne doit pas faire l'objet d'une autorisation individuelle.

Une mesure similaire s'applique pour l'exonération des droits à l'importation. Les cond d'octroi et d'application de la franchise douanière (bénéficiaires de la franchise, procédure d'agrément, destination des biens, type de biens visés, réserves d'usage des biens, délai de validité de la mesure, etc.) publiées par l'Administration générale des Douanes et Accises (https://finances.belgium.be/fr/douanes_accises/entreprises/corona-informations-et-mesures/importation/franchise-douani%C3%A8re-et) s'appliquent mutatis mutandis à la présente exemption de la TVA à l'importation.

Qui peut bénéficier des franchises de droits de douane et de TVA lors de l'importation de marchandises pour faire face à la pandémie de COVID-19?

- les organismes d'Etat : au sens d'organisations publiques, y compris des organes de l'État, des entités publiques et d'autres entités régies par le droit public. Exemples : SPF, Régions, Provinces, Communes, CPAS, ASBL de droit public.
- les organismes d'aide humanitaire («*disaster relief agencies*»), ou pour le compte de ces organismes.
- les organismes charitables ou philanthropiques
 - déjà agréés par l'AGD&A.
 - d'autres organismes charitables ou philanthropiques à agréer par l'AGD&A : l'organisme doit demander préalablement l'agrément à l'AGD&A.

Cet agrément selon la présente s'applique exclusivement aux activités suivantes :

- Distribution gratuite aux personnes contaminées par la COVID-19 ou risquant de l'être ou participant à la lutte contre la pandémie de COVID-19 par les organismes et organisations bénéficiaires ;
- Mise à la disposition gratuite des personnes contaminées par la COVID-19 ou risquant de l'être ou participant à la lutte contre la pandémie de COVID-19 par les organismes et organisations bénéficiaires, tout en restant la propriété des organismes et organisations considérés.

Prélèvement d'ordinateurs

La loi du 29 mai 2020 est élargie aux prélèvements d'« ordinateurs » pour les transmettre à titre gratuit à des écoles en Belgique (art. 19). L'exonération s'applique pour autant que le prélèvement soit effectué durant période entre le 1^{er} mars 2020 et le 1^{er} septembre 2020.

En ce qui concerne « l'utilisation » des ordinateurs par l'école bénéficiaire, la loi prévoit que l'école doit « *destiner les [ordinateurs] reçus à l'enseignement* »; mais qu'elle peut aussi les mettre « *gratuitement à disposition d'une autre école établie en Belgique* ».

Masques buccaux et gels hydroalcooliques – taux TVA réduit

Circulaire 2020/C/65 du 8 mai 2020 commente *AR du 5 mai 2020* qui "entre le 4 mai 2020 et le 31 décembre 2020" (cfr. date exigibilité) réduit le taux de TVA à 6 % pour "*les livraisons, les AIC et les importations*" des deux "*biens de protection suivants, nécessaires pour la prévention de la propagation du COVID-19*" : les "**masques buccaux**" (qui sont visés sous certains codes NC) et les "**gels hydroalcooliques**".

Circulaire 2021/C/6 du 18 janvier 2021 prolonge ce délai jusqu'au **30 avril 2021**.

En ce qui concerne les masques buccaux, il s'agit tant des "*masques fabriqués à partir de papier, pâte à papier, ouate de cellulose ou nappes de fibres de cellulose, à usages domestiques, hygiéniques ou hospitaliers*", que des "*masques buccaux confectionnés, qu'ils soient ou non tissés*". Tant "*les masques buccaux réutilisables que les masques buccaux jetables*" sont visés. Il s'agit "en particulier" des "*masques chirurgicaux (médicaux), des masques de type FFP (Filtering Facepiece Particles) et, plus généralement, des masques qui, bien que ne répondant pas nécessairement aux réglementations et aux normes européennes en la matière, sont fabriqués à partir des matériaux précités et couvrent la bouche et le nez*" (!!). Les "*masques techniques utilisés dans l'industrie*" sont également visés. L'Administration accepte en outre que les "*filtres, destinés à être placés dans les masques buccaux*" précités "*bénéficient également du taux réduit de TVA*".

En revanche, les "*visières de protection*" ne sont pas visées. il en va de même en ce qui concerne "*les foulards et les bandanas permettant de couvrir la bouche et le nez*".

Masques buccaux et gels hydroalcooliques – taux TVA réduit

En ce qui concerne les "**gels hydroalcooliques**" sont visés par la *Circulaire 2020/C/65 du 8 mai 2020* les "*gels alcoolisés pour les mains*" qui sont "*destinés à l'hygiène humaine*". Le "*pourcentage d'éthanol est sans importance*". L'Administration accepte aussi le taux réduit pour "*l'alcool pour les mains sans le composant de gel (par exemple : le liquide proposé sous forme de pulvérisateur)*". Les autres désinfectants ne sont pas visés.

Notons encore:

- S'il doit s'agir de livraisons, etc., « dans le cadre de la lutte contre le COVID-19 », il est précisé que "*dans la mesure où ces biens ne seraient pas tous utilisés dans le cadre de cette crise sanitaire, aucune régularisation de l'avantage tarifaire ne devrait être effectuée a posteriori concernant ces biens qui ne seraient finalement pas effectivement utilisés dans la lutte contre cette pandémie*".
- Pour l'importation, la circulaire précise que "*l'exemption totale de la TVA prime*" s'agissant des importations de masques buccaux et de gels hydroalcooliques dans le cadre de la mesure d'exonération temporaire adoptée au niveau européen (Déc. Commission eur. 3/4/2020). A l'issue de cette mesure temporaire, soit à pd 1/8/2020, l'importation peut continuer à bénéficier (jusqu'à la fin de cette année) du taux réduit de TVA.

Vaccins contre la COVID-19 et dispositifs médicaux de diagnostic in vitro de cette maladie – taux TVA réduit – Loi du 20 décembre 2020 (Mon.b. 30 décembre 2020)

Circulaire 2021/C/3 relative au taux réduit de TVA temporaire applicable aux vaccins contre la COVID-19 et aux dispositifs médicaux de diagnostic in vitro de cette maladie

La présente circulaire traite de l'introduction temporaire du taux TVA **0%** applicable à la livraison, l'AIC et l'importation de vaccins contre la Covid-19 et de dispositifs médicaux de diagnostic in vitro de cette maladie, **ainsi qu'**aux prestations de services étroitement liées à ces vaccins et dispositifs médicaux (passage test, analyse, vaccination).

L'article **1^{er}ter/2** a été inséré dans l'**AR n°20** par la loi du 20.12.2020 afin de rendre l'accès aux vaccins contre la Covid-19 et aux dispositifs médicaux de diagnostic in vitro de cette maladie plus abordable, dans un 1^{er} temps, pour la Commission européenne de manière à permettre dans son chef d'acheter des quantités plus importantes dans le cadre du budget disponible et ce, pour favoriser un déploiement rapide et efficace de la vaccination et du dépistage Covid-19 dans l'Union et, dans une 2^{ème} phase, pour faciliter l'accès à ces biens pour l'ensemble de la population concernée par cette pandémie.

Pour les PS étroitement liées aux vaccins et dispositifs médicaux précités, il convient de noter qu'elles peuvent être exemptées, par ex sur la base de **l'art 44**, § 1^{er} ou § 2, 1^o CTVA. Ce n'est que dans la mesure où les PS ne seraient pas exemptées par l'art 44 CTVA qu'elles peuvent bénéficier du taux de 0%.

Cette mesure est applicable à partir du **01.01.2021 jusqu'au 31.12.2022**.

LawTax

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

29

29

LawTax

Spécial COVID-19

Rappel: Déclaration périodique TVA – report délai de dépôt pour avril

Dans le cadre de la crise du coronavirus, le gouvernement fédéral accorde également un report de délai automatique pour l'introduction des déclarations TVA et le paiement de la TVA et du précompte professionnel relatifs au mois d'avril (**AR n° 7 pouvoirs spéciaux, art. 9, § 1 et 3**).

TVA

Introduction des **déclarations** périodiques TVA et des relevés intracommunautaires relatifs au mois d'avril 2020: délai reporté au **5 juin 2020**.

Report du **paiement** pour la déclaration périodique TVA relative au mois d'avril 2020 : délai reporté au **20 juillet 2020**.

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

30

30

Rappel: Déclaration trimestrielle spéciale TVA (AIC/PS IC)

Elle doit être introduite au plus tard le vingtième du jour du mois qui suit le trimestre au cours duquel la TVA est devenue exigible. La TVA due qui résulte de cette déclaration spéciale doit être acquittée "*dans le délai fixé pour le dépôt de cette déclaration*" (art. 53ter, 2°, CTVA), donc également au plus tard le vingtième jour qui suit la période de déclaration.

L'arrêté de pouvoirs spéciaux prévoit ici également d'abord une prolongation du délai de *déclaration* : la « déclaration spéciale » relative au premier trimestre de 2020 doit être introduite "*au plus tard le 7 mai 2020*" (AR n° 7, art. 9, § 4).

Parallèlement, une prolongation du délai de *paiement* est également prévue de sorte qu'il doit être intervenu "*au plus tard le vingtième jour du troisième mois qui suit la période à laquelle [il] se rapporte*"; soit au plus tard le 20 juin 2020 (AR n° 7, art. 9, § 2). Ici non plus, selon le Rapport au Roi, aucun intérêt de retard ou amende administrative n'est dû lorsque le paiement intervient pendant le délai ainsi prolongé.

Rappel: Restitution mensuelle TVA

Une restitution plus rapide du crédit TVA est prévue pour tous les déclarants mensuels en ce qui concerne le mois de février 2020. La restitution accélérée vaut pour *tous* les assujettis qui introduisent des déclarations mensuelles (et donc pas uniquement pour les catégories spéciales d'assujettis ayant toujours droit à une restitution mensuelle, à savoir les « starters » et les assujettis disposant « d'une autorisation pour la restitution mensuelle »). La restitution accélérée (pour tous les déclarants mensuels TVA) dépend, selon l'arrêté de pouvoirs spéciaux, du respect des conditions suivantes :

- la restitution est demandée "expressément" par l'assujetti (en cochant la rubrique en question du cadre I de la formule de déclaration);
- la somme due par l'Etat atteint 245,00€;
- les déclarations relatives de janvier et février 2020 doivent être déposées au plus tard le 3 avril 2020;
- et le dépôt doit être réalisé électroniquement (AR n° 7, art. 10).

Si ces conditions sont respectées, la restitution devrait avoir lieu pour le 30/4/2020 (au lieu de fin mai ou fin juin). La date ultime de dépôt du 3/4/2020 précitée n'a d'intérêt que dans le cadre de la restitution accélérée du crédit TVA. Celui qui n'a pas fait usage de cette possibilité, pouvait toujours faire usage de l'extension précitée du délai de dépôt de sa déclaration relativement au mois de février 2020 jusqu'au 6 avril 2020.

Restitution mensuelle TVA (suite)

Les catégories spéciales d'assujettis qui ont toujours droit à une restitution mensuelle (« starters » et « titulaires d'une autorisation ») doivent, s'ils veulent garantir leur droit à restitution mensuelle, introduire leur déclaration mensuelle du mois de mars 2020 au plus tard "le 24 avril 2020" (AR n° 7, art. 11).

Notons que ceci déroge à la prolongation prévue par le même AR pour le dépôt de la déclaration relativement au mois de mars 2020 : cette déclaration est considérée comme déposée « à temps » si elle est introduite au plus tard le 7 mai 2020. Il semble toutefois que si on fait usage de cette possibilité risque de perdre sa restitution mensuelle. Il était conseillé pour préserver ce droit que la déclaration devait être introduite pour le 24 avril 2020 au plus tard.

Notons encore, et cela entraîne également une certaine confusion, qu'il y a encore la date du 3 mai 2020 que l'Administration a mentionnée sur son site internet (en tant que date ultime de dépôt de la déclaration relativement au mois de mars) comme condition pour celui qui veut préserver la restitution du crédit qui ressort de cette déclaration (communiqué du 15 avril 2020).

Assujettis forfaitaires et TVA

Le SPF Finances a élaboré des mesures de soutien spécifiques (TVA et ID) en faveur des assujettis taxés sur des bases forfaitaires de taxation.

Ainsi, en matière de TVA, certains de ces assujettis peuvent dresser, sous certaines conditions, "pour le premier trimestre de 2020", "un inventaire unique, par groupe de marchandises, des marchandises non vendues et détruites à la suite de la crise du coronavirus" (il s'agit notamment des cafetiers lorsqu'ils "ont dû détruire des marchandises périssables suite à la fermeture obligatoire due à la crise du coronavirus"). "Pour le premier trimestre de 2020, les valeurs reprises dans cet inventaire par groupe de marchandises peuvent être portées en déduction des valeurs, par groupe de marchandises, sur lesquelles les coefficients forfaitaires sont habituellement appliqués".

Pour les coiffeurs, le nombre de prestations-type qui sert de base pour la déclaration TVA relative au premier trimestre de 2020 est diminué dans une certaine mesure.

Notons par ailleurs que l'Administration tiendra compte de ces mesures en matière de TVA "lors de l'élaboration des bases forfaitaires de taxation en matière de contributions directes pour les contribuables concernés". "Entre autres, l'inventaire des marchandises non vendues et détruites sera pris en compte en matière de contributions directes".

Law **Tax****Spécial COVID-19****Rappel - Conditions cumulatives pour l'annulation des intérêts de retard****Assujettis trimestriels - Opérations du 2^{ème} trimestre 2020**

- 1° dépôt, au plus tard le 10 août, de la déclaration relative aux opérations du 2^{ème} trimestre 2020;
- 2° paiement, pour le 20 juillet, du montant au moins égal au montant inscrit dans la case 71 de la déclaration relative aux opérations du 1^{er} trimestre, augmenté du montant restant dû au 20 juillet pour les déclarations des trimestres précédents ;
- 3° paiement, pour le 10 août, de la somme restant due pour les opérations du 2^{ème} trimestre 2020.

Assujettis mensuels - Opérations de juin 2020

- 1° dépôt, au plus tard le 10 août, de la déclaration relative aux opérations de juin;
- 2° paiement, pour le 20 juillet, du montant au moins égal au montant inscrit dans la case 71 de la déclaration relative aux opérations du mois de mai, augmenté du montant restant dû au 20 juillet pour les déclarations du mois de mai et des mois précédents ;
- 3° paiement, pour le 10 août, de la somme restant due pour les opérations de juin.

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

35

35

Law **Tax****Spécial COVID-19****Rappel - Conditions cumulatives pour l'annulation des intérêts de retard****Assujettis mensuels - Opérations de juillet 2020**

- 1° dépôt, au plus tard le 10 septembre, de la déclaration relative aux opérations de juillet;
- 2° paiement, pour le 20 août, du montant au moins égal au montant inscrit dans la case 71 de la déclaration relative aux opérations du mois de juin, augmenté du montant restant dû au 20 août pour les déclarations du mois de juin et des mois précédents ;
- 3° paiement, pour le 10 septembre, de la somme restant due pour les opérations de juillet.

REMARQUE

Le paiement à effectuer à l'une ou l'autre des échéances prévues ci-avant, peut évidemment être réduit à concurrence du solde créditeur disponible que présente le compte courant de l'assujetti à cette date.

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

36

36

LawTax

Spécial COVID-19

Loi corona III du 15 juillet 2020**1. Mesure relative à la dispense de paiement de l'acompte TVA à verser en 12/2020**

➤ Cfr. circulaire n° 2020/C/133 du 26 octobre 2020

➤ **Rappel:** Les entreprises devant introduire une déclaration TVA *mensuelle* le 1^{er} décembre sont tenues de verser un acompte sur la TVA due sur les opérations du mois de décembre (art. 19, § 2, AR n° 1). Cet acompte doit être payé indépendamment de la TVA normalement due, au plus tard pour le 24 décembre.

Le montant de l'acompte est en pcp égal à la TVA nette due pour les opérations accomplies durant la période allant du 1^{er} décembre au 20 décembre. Il doit être indiqué distinctement dans la grille 91 de ladécla TVA de décembre (à introduire au + tard le 20 janvier). Mais un assujetti peut aussi choisir de payer 2 fois le montant de TVA nette due pour les opérations de novembre (grille 71 déclaration du mois de novembre). Dans ce cas, la grille 91 de la déclaration de décembre ne peut pas être remplie (pas même avec la mention « 0,00 »).

Depuis 2017, les assujettis *trimestriels* doivent aussi verser un acompte en décembre (à titre compensation pour suppression acomptes mensuels). Son montant est égal à la TVA nette due pour opérations accomplies du 1^{er} octobre au 20 décembre. Il doit ici aussi être mentionné séparément dans la grille 91 déclaration 4^{ème} trimestre. Le déclarant trimestriel peut toutefois aussi choisir de verser un acompte de décembre égal à la TVA nette due pour les opérations du 3^{ème} trimestre (grille 71 déclaration 3^{ème} trimestre) (art. 19, § 1, AR n°1). Dans ce cas, la grille 91 de la déclaration du 4^{ème} trimestre ne peut pas non plus être remplie.

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

37

37

LawTax

Spécial COVID-19

Loi corona III du 15 juillet 2020**1. Mesure relative à la dispense de paiement de l'acompte TVA à verser en 12/2020**

➤ Cfr. circulaire n° 2020/C/133 du 26 octobre 2020

L'Administration indique qu'aucune demande ne doit être introduite pour obtenir cette dispense qui est appliquée de manière automatique. Logiquement, aucune amende ou intérêt ne sera établi.

A la suite de cette dispense, il n'est pas non plus nécessaire de remplir la grille 91 de la décla de décembre ou du 4^{ème} trimestre. *"En d'autres termes, le fait de ne pas compléter la grille 91 de la décla périodique TVA relative aux opérations du 4^{ème} trimestre 2020 ne sera pas interprété comme un choix de l'assujetti [trimestriel] de verser un acompte égal à la taxe due pour les opérations du 3^{ème} trimestre 2020" ou - pour les assujettis mensuels - "de verser un acompte égal à la taxe due pour les opérations de novembre 2020".*

Attention toutefois: la dispense ne concerne que l'acompte de décembre. En ce qui concerne le paiement de la TVA due pour le mois ou le trimestre concerné en tant que tel, aucune dispense n'est prévue actuellement. *"L'assujetti reste tenu d'acquitter, dans le délai fixé pour le dépôt de la déclaration périodique à la TVA, la taxe due sur ses opérations du 4^{ème} trimestre 2020 ou du mois de décembre 2020". "Par conséquent, il doit payer intégralement la taxe due résultant de la dernière déclaration périodique de 2020, mentionnée en grille 71, au plus tard le 20 janvier 2021".*

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

38

38

Loi corona III du 15 juillet 2020

1. Mesure relative à la **dispense de paiement de l'acompte TVA à verser en 12/2020**
2. Prélèvements d'ordinateurs en vue de leur livraison à titre gratuit à certains établissements et organisations- **Circulaire 2020/C/104 du 17.08.2020:**

Conformément aux dispositions de **l'article 19, § 1^{er}, de la loi du 15 juillet 2020** précitée portant diverses mesures fiscales urgentes en raison de la pandémie du COVID-19, ce régime concerne uniquement les « ordinateurs » qui sont donnés aux **écoles** établies en Belgique.

Par « écoles », il convient d'entendre tous les établissements d'enseignement dispensant un enseignement scolaire ou universitaire, et ceci indépendamment du fait que les prestations d'enseignement fournies par ces établissements soient exemptées de la taxe en vertu de **l'article 44, § 2, 4^o, a) du Code de la TVA.**

Sursis recouvrement dettes fiscales

Le *Moniteur belge* du 24 avril 2020 a publié dans sa deuxième édition, à côté de l'arrêté de pouvoirs spéciaux n° 7, l'AR n° 15 du 24 avril 2020 *"relatif au sursis temporaire en faveur des entreprises des mesures d'exécution et autres mesures pendant la durée de la crise du COVID-19"*.

Le sursis temporaire signifie notamment que *"sauf sur les biens immobiliers, aucune saisie conservatoire ou exécutoire ne peut être pratiquée et aucune voie d'exécution ne peut être poursuivie ou exécutée sur les biens de l'entreprise"* (à moins qu'il s'agisse d'une saisie conservatoire sur des navires et des bateaux). Il vaut en principe pour **"toutes les dettes"** de l'entreprise et court à partir du 24 avril 2020 (jour de la publication de l'AR n° 15 au *Moniteur belge*) jusqu'au 17 mai 2020 inclus, une date qui a été prolongée jusqu'au **17 juin 2020** par AR du 13 mai 2020.

ATTENTION: le Fisc peut quand même agir:

- la saisie sur les biens immobiliers sort du champ d'application de la mesure;
- l'AR n° 15 offre à **"toute partie intéressée"** (donc au fisc) la possibilité de demander au Président du tribunal de l'entreprise compétent, de **"lever"** en tout ou en partie le sursis ou de décider *"qu'une entreprise ne tombe pas dans le champ d'application du sursis [...]"*. Il est en effet limité aux entreprises *"dont la continuité est menacée par l'épidémie ou la pandémie de COVID-19 et ses suites"* (art. 1, al. 1).

TVA. Régie communale autonome. Evaluation de la présence, ou non, d'un but lucratif. Conséquences de la crise du coronavirus - Circulaire 2020/C/68 du 15 mai 2020 remplacée par la circulaire 2020/C/ 139 du 12 novembre 2020 remplacée par la circulaire 2021/C/8 du 5 février 2021

Les exemptions TVA liées à l'exploitation d'un hall de sport ne s'appliquent que lorsque l'exploitant ne poursuit pas de but lucratif (art. 44, § 2, 3°, 6° et 7°, CTVA). Pour éviter cette exemption (et bénéficier de la déduction des taxes payées en amont), on doit démontrer un but lucratif.

La décision adm. du 19 janvier 2016 indiquait comment démontrer le but lucratif pour les RCA. Il importe que "leurs statuts prévoient que les bénéfices éventuels seront distribués aux membres et que cela se produit effectivement". La qualification d'assujetti TVA avec droit à déduction (et donc avec but lucratif) n'empêche pas que "l'Administration puisse ultérieurement vérifier si les dispositions statutaires ne sont pas purement théoriques et dès lors puisse décider que l'exemption [de la TVA] est quand même applicable". C'est "le résultat global des activités de l'organisme (et non pas activité par activité) [qui] doit être pris en considération"; "le bénéfice/la perte doit être structuré(e) et indépendant(e) des événements aléatoires affectant les revenus et les dépenses.

Les circonstances économiques exceptionnelles résultant des mesures prises pour lutter contre le COVID-19 (Coronavirus) doivent être considérées comme un tel événement aléatoire."

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

41

41

TVA. Régie communale autonome. Evaluation de la présence, ou non, d'un but lucratif. Conséquences de la crise du coronavirus - Circulaire 2020/C/68 du 15 mai 2020 remplacée par la circulaire 2020/C/ 139 du 12 novembre 2020 remplacée par la circulaire 2021/C/8 du 5 février 2021

« En conséquence, le Min. a décidé que l'adm, lors de son examen des dispositions statutaires concernées, qui ne sont pas purement théoriques, **ne tiendra pas compte du résultat d'exploitation relatif à l'exercice période du 01.03.2020 au 31.12.2020 inclus**. Ce qui précède vaut mutatis mutandis lorsque la période concernée du 01.03.2020 au 31.12.2020 concerne 2 exercices comptables différents. Par conséquent, lorsqu'un exercice comptable couvre cette période, en tt ou en partie, l'adm ne tiendra pas compte de la totalité de cet exercice.

Par ailleurs, en ce qui concerne l'année civile 2021, le Min. a décidé que les opérations réalisées jusqu'au 30.06.2021 ne seront pas non plus prises en compte par l'adm. En revanche, celles réalisées à pd 01.07.2021 seront, quant à elles, bien prises en compte par l'adm. Par conséquent, dans la mesure où un exercice comptable couvre période allant au-delà du 30.06.2021, seul le résultat d'exploitation relatif à la période courant jusqu'au 30.06.2021 ne sera donc pas pris en compte par l'administration.

Ainsi, si l'exercice comptable se tient du 1^{er} janvier au 31/12, il ne sera pas tenu compte de l'exercice 2020 (01.01.2020 - 31.12.2020), et de la période courant jusqu'au 30.06.2021 (01.01.2021 - 30.06.2021) dans l'évaluation de la présence, ou non, d'un but lucratif dans le chef de la régie communale autonome concernée.

De même, si l'exercice comptable se tient, par exemple, du 1^{er} juin au 31 mai, il ne sera pas tenu compte des exercices comptables 2019-2020 (01.06.2019 - 31.05.2020) et 2020-2021 (01.06.2020 - 31.05.2021), ainsi que de la période courant jusqu'au 30.06.2021 (01.06.2021 - 30.06.2021). »

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

42

42

Déduction de la TVA pour les voitures de société. Tolérance temporaire

En pratique, il existe 3 méthodes pour la déduction de la TVA sur les voitures de société : la *méthode 1*, qui est basée sur le kilométrage réellement parcouru; la *méthode 2*, sur un calcul semi-forfaitaire du pourcentage d'utilisation privée de la voiture; et la *méthode 3*, qui limite la déduction de la TVA à 35 %.

Normalement, la méthode 3 ne peut être combinée avec les méthodes 1 ou 2, et la méthode 3 doit être appliquée pendant au moins 4 années calendrier.

Compte tenu des circonstances exceptionnelles (crise du coronavirus), le ministre des Finances se déclare disposé à autoriser les contribuables qui utilisent la méthode semi-forfaitaire (la méthode 2) à exercer leur droit à déduction, pour l'année calendrier 2020, conformément au forfait général de 35 % selon la méthode 3 précitée. A partir de l'année calendrier 2021, ces contribuables pourront appliquer à nouveau la méthode semi-forfaitaire. Par conséquent, pour l'année calendrier 2020, la condition selon laquelle la méthode 3 doit être utilisée pendant au moins 4 ans ne sera plus applicable. Il est également permis de combiner la 'méthode 2' et la 'méthode 3' au cours de l'année calendrier 2020. Les autres conditions relatives à l'application des méthodes 2 et 3 sont maintenues.

Compte-rendu intégral, Commission Finances Chambre, 13 janvier 2021, n° CRIV 55 COM 330, p. 29

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

43

43

Loi du 2 mai 2019 et AR du 7 novembre 2019 modifiant le régime des agences de voyage et circulaire 2020/C/44 du 23 mars 2020

Circulaire 2021/C/7 du 20 janvier 2021 qui constitue un addendum à la circulaire 2020/C/44 du 23.03.2020 (cfr. infra) et qui prévoit que:

1. La circulaire 2020/C/44 met en œuvre la loi du 02.05.2019, entrée en vigueur le 25.05.2019, qui modifie la définition de l'agence de voyages en remplaçant le terme « voyageur » par le terme « preneur »;

Cette circulaire est applicable aux nouvelles réservations de voyages à partir du 01.04.2021. Une large période transitoire a donc déjà été prévue.

2. Néanmoins, compte tenu des circonstances particulières actuelles liées à la pandémie COVID-19 et des conséquences de cette crise sur les secteurs concernés, le Vice-Premier ministre et ministre des Finances, a décidé de reporter l'entrée en vigueur de cette circulaire au **01.01.2022**.

Ce report de la date d'entrée en vigueur offrira au secteur le temps nécessaire afin de se préparer et de s'adapter aux modifications de la réglementation et du contexte.

3. Le numéro 174 de la circulaire 2020/C/44 du 23.03.2020 est remplacé par le texte suivant :

« *La présente circulaire est applicable aux voyages réservés à partir du 01.01.2022.* »

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

44

44

Suspension temporaire du recouvrement pour certaines entreprises

Il ressort d'un communiqué de presse du 8 février 2021 que « *le SPF Finances a décidé de suspendre provisoirement le recouvrement [...] pour les dettes corona* » à l'égard des entreprises « *qui étaient financièrement saines avant le début de la crise du coronavirus* ». La suspension vaut « *provisoirement jusqu'au 31 mars 2021* ».

Il s'agit des entreprises "*qui ont uniquement des 'dettes corona', c'est-à-dire des dettes fiscales et non fiscales accumulées depuis le 1er janvier 2020*" (la suspension du recouvrement ne vaut pas notamment pour "*les dettes résultant d'un constat de fraude ou en cas d'organisation d'insolvabilité*").

Suspension temporaire du recouvrement pour certaines entreprises

Les mesures suivantes restent autorisées :

- les notifications des dettes au notaire,
- l'application de la balance fiscale,
- la mesure conservatoire, et
- l'interruption de la prescription.

Notons que les intérêts de retard continuent à courir pendant la période de la suspension.

Suspension temporaire du recouvrement pour certaines entreprises/**plans d'apurement**

L'Administration a précisé au mois de mars 2021 que les entreprises rencontrant des difficultés de paiement de leurs dettes relatives à:

- l'impôt sur les sociétés;
- au précompte professionnel;
- et à la TVA

peuvent jusqu'au 30 juin 2021 demander:

- un plan de paiement;
- une exonération du paiement des intérêts de retard, et/ou une remise des amendes pour non-paiement de la dette fiscale.

Suspension temporaire du recouvrement pour certaines entreprises/**plans d'apurement**

Toutefois, il faut remplir certaines conditions (notamment preuve de "difficultés financières" suite Covid-19, absence problèmes paiement structurels indépendamment Covid-19, etc.).

Les entreprises qui estiment pouvoir bénéficier de ces mesures, doivent introduire une demande à cet effet auprès de leur Centre régional de Recouvrement, et ce "*dès la réception d'un avertissement-extrait de rôle ou d'un avis de paiement* » .

Un modèle de formulaire est disponible sur

<https://finances.belgium.be/fr/entreprises/coronavirus/paiement>

Circulaire 2021/C/17 du 25 février 2021 relative à la mise à disposition de personnel par certains organismes de droit public afin de doter les centres de vaccination du personnel nécessaire

Question: un organisme de droit public est-il considéré comme un assujetti à la TVA lorsque du personnel est mis à disposition des centres de vaccination dans le cadre de la lutte contre la pandémie de Covid-19?

Mise à disposition de personnel par les villes, les communes, les CPAS et les zones de secours afin de doter les centres de vaccination du personnel nécessaire

Dans le cadre d'une administration rapide et efficace des vaccins Covid-19 à la population, des centres de vaccination ont été créés par les autorités compétentes afin de lutter contre la pandémie de Covid-19.

En pratique, de nombreuses villes, communes et CPAS mettent des membres de leur personnel à la disposition de ces centres de vaccination.

Compte tenu de ces circonstances particulières, il est admis que la mise de personnel par une ville, commune ou un CPAS afin de doter un centre de vaccination du personnel nécessaire pour lutter contre la pandémie de Covid-19 ne donne pas lieu à des distorsions (potentielles) de concurrence au sens de l'art 6, al. 2 CTVA.

Par conséquent, ces autorités ne doivent pas grever de TVA les frais de personnel qu'elles facturent dans ce contexte.

Il en va de même, *mutatis mutandis*, pour le personnel qui est mis à la disposition d'un centre de vaccination par une zone de secours.

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

49

49

Par deux AR du 29 mars 2021 (Mon. b. 31 mars 2021), trois nouvelles mesures:

- La première mesure concerne les remboursements de l'excédent de TVA qui ressort de la déclaration TVA (si la TVA à récupérer dépasse le montant de la TVA due). Pareil excédent est en principe reporté sur la période de déclaration suivante. Mais si l'assujetti le demande expressément, l'excédent est restitué (art. 8/1, AR-TVA n° 4). Cette restitution est toutefois subordonnée à certaines conditions. Ainsi, les excédents ne peuvent en principe être réclamés qu'à la fin de chaque trimestre (dans certains cas, la restitution peut être demandée mensuellement). En outre, l'excédent doit atteindre un montant minimal déterminé. Ces seuils s'établissent actuellement, selon le cas, à 615 EUR (déclarants trimestriels), 1.485 EUR (déclarants mensuels) ou 245 EUR (assujettis avec droit à remboursement mensuel, et demandes de remboursement à la fin de l'année calendrier, tant pour les déclarants mensuels que trimestriels). **Les seuils de 615 et 1.485 EUR sont maintenant réduits à 400 EUR. Et le seuil de 245 EUR est réduit à 50 EUR.** Ces réductions s'appliquent à partir du 1er avril 2021. "En conséquence, les assujettis pourront déjà demander dans leur déclaration périodique relative au premier trimestre 2021 ou dans la déclaration périodique relative au dernier mois du trimestre, la restitution de leurs crédits TVA qui sont inférieurs au seuil actuel mais supérieurs au nouveau seuil" (Rapport au Roi, MB, 31 mars 2021, p. 30.568).

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

50

50

Par deux AR du 29 mars 2021 (Mon. b. 31 mars 2021), trois nouvelles mesures:

- Lorsque "*le contrôleur en chef de la TVA adresse une réclamation*" à la suite d'une TVA non payée ou non payée à temps "*dont l'exigibilité résulte de déclarations périodiques qui ont été déposées ou de l'établissement du compte spécial*", une amende proportionnelle de 15 % est due (tableau G, section 1, I, 2, A de l'annexe à l'AR n° 41). Le taux de l'amende est réduit à 10 % "*pour la période allant du 1er avril 2021 au 30 juin 2021* » ;
- Suite au vote le 1^{er} avril 2021 par la Chambre du projet de loi « *portant des mesures de soutien temporaires en raison de la pandémie du COVID-19* » qui supprime les dispositions du code TVA qui accordent au Roi le pouvoir d'exiger le paiement d'acomptes (suppression de l'article 53octies, § 1, al. 3 et 4, CTVA). Il en découle la suppression par l'AR du 29 mars 2021 des dispositions de l'AR-TVA n° 1 en matière d'acomptes de décembre à payer par les déclarants trimestriels (art. 19, § 1) et par les déclarants mensuels (art. 19, § 2). Dans le même esprit, les dispositions portant sur la manière dont l'acompte doit être payé sont également supprimées, tout comme celles en matière d'amende en cas de non-paiement des acomptes (modification de l'AR-TVA n° 24 relatif au paiement de la TVA et de l'AR-TVA n° 41). En outre, la déclaration TVA est adaptée à la suppression des acomptes de décembre (annexes I et II de l'AR-TVA n° 1).

En l'absence de date spécifique d'entrée en vigueur, les modifications en matière d'acomptes entrent en vigueur le 10 avril 2021 (dix jours après publication).

Non-paiement de la TVA : l'amende réduite est prolongée

Lorsque le contrôleur en chef de la TVA adresse une réclamation" à la suite d'une TVA non payée ou non payée à temps "*dont l'exigibilité résulte de déclarations périodiques qui ont été déposées ou de l'établissement du compte spécial*", une amende proportionnelle de 15 % est due (tableau G, section 1, I, 2, A de l'annexe à l'AR-TVA n° 41).

- Le taux de l'amende a été réduit à 10 % "*pour la période allant du 1^{er} avril 2021 au 30 juin 2021*".
- L'AR du 20 juin 2021 (MB, 23 juin 2021) prolonge cette mesure pour "*la période du 1^{er} juillet 2021 au 30 septembre 2021*".

Programme:***Spécial COVID-19*****1. Qui ?****2. Quoi ?****3. Où ?****4. Combien ?****5. Redevable ?****6. Déduction ?****7. Diversités d'automne****8. Procédure****Loi du 2 mai 2019 et AR du 7 novembre 2019 modifiant le régime des agences de voyage et circulaires du 23 mars 2020 et du 20 janvier 2021**

- Se conformant à la jurisprudence européenne, le régime de la **marge bénéficiaire pour les agences de voyages** s'applique désormais également lorsque le client est une personne morale (modification de l'art. 1, AR n° 35). Le régime dérogatoire des agences de voyages trouve donc à s'appliquer quelque soit le client et pas uniquement aux voyageurs (le consommateur final). Toutes les références dans le Code à la notion de « voyageur » ont donc été remplacées par celle de « preneur »
- Notons l'existence d'une nouvelle circulaire de l'Administration de la TVA, **Circulaire 2020/C/44 du 23 mars 2020** qui constitue un nouveau commentaire global au sujet du régime TVA particulier des agences de voyages et des opérations de voyages auxquelles ce régime ne s'applique pas.

*« Tout commentaire (circulaire, décision, réponse à une question parlementaire...) contraire est abrogé dès l'entrée en vigueur de la présente circulaire », à savoir, les « nouvelles réservations de voyages intervenant à partir du **1^{er} avril 2021** » ... mais....*

Loi du 2 mai 2019 et AR du 7 novembre 2019 modifiant le régime des agences de voyage et circulaires du 23 mars 2020 et du 20 janvier 2021

... mais... **Circulaire 2021/C/7 du 20 janvier 2021** qui constitue un addendum à la circulaire 2020/C/44 du 23.03.2020 et qui prévoit que:

1. La circulaire 2020/C/44 met en œuvre la loi du 02.05.2019, entrée en vigueur le 25.05.2019, qui modifie la définition de l'agence de voyages en remplaçant le terme « voyageur » par le terme « preneur »;

Cette circulaire est applicable aux nouvelles réservations de voyages à partir du 01.04.2021. Une large période transitoire a donc déjà été prévue.

2. Néanmoins, compte tenu des circonstances particulières actuelles liées à la pandémie COVID-19 et des conséquences de cette crise sur les secteurs concernés, le Vice-Premier ministre et ministre des Finances, a décidé de reporter l'entrée en vigueur de cette circulaire au **01.01.2022**.

Ce report de la date d'entrée en vigueur offrira au secteur le temps nécessaire afin de se préparer et de s'adapter aux modifications de la réglementation et du contexte.

3. Le numéro 174 de la circulaire 2020/C/44 du 23.03.2020 est remplacé par le texte suivant :

« *La présente circulaire est applicable aux voyages réservés à partir du 01.01.2022.* »

Programme:

1. Qui ?

2. Quoi ?

3. Où ?

4. Combien ?

5. Redevable ?

6. Déduction ?

7. Diversité d'automne

8. Procédure

Programme:

LawTax

1. Qui ?

2. Quoi ?

3. Où ?

4. Combien ?

5. Redevable ?

6. Déduction ?

7. Diversités d'automne

8. Procédure

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

57

57

Dispositions diverses loi 27 juin 2021

LawTax

➤ Brexit

Adaptation du code de la TVA au champ d'application territorial après le Brexit et confirmation du maintien, du moins provisoire, de l'appartenance de l'Irlande du Nord à la Communauté européenne pour les livraisons de biens aux fins de la TVA (**art. 3** - pas de date d'entrée en vigueur particulière).

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

58

58

Plan d'action future de la Commission

LawTax

➤ Régime intra-union définitif – trois grands axes:

- Taxation dans l'Etat membre de destination
- Généralisation du « OSS » (directives (UE) 2017/2455 du Conseil du 5 décembre 2017 et (UE) 2019/1995 du Conseil du 21 novembre 2019) (au départ prévu au 1/1/2021 et reporté au 1/7/2021)
- Introduction de la notion d'assujetti certifié

➤ Dans l'attente, introduction de « solutions rapides » / « Quick fixes » (cfr. infra)

➤ E-commerce au 1^{er} juillet 2021

➤ Autres réformes attendues:

- Taux de TVA (uniquement liste des taux normaux obligatoires)
- Petites entreprises (évolution montant franchise)

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

59

59

Package e-commerce – Généralisation du « OSS »

LawTax

Principes du Moss/OSS

➤ Points +

- Éviter de s'identifier dans chaque EM;
 - Éviter de déposer des déclarations dans chaque EM;
 - Éviter de payer la TVA dans chaque EM
- ... où on effectue des prestations taxables.

➤ Points -

- Obligation de connaître les taux de TVA des différents EM;
- Uniquement un outil pour paiement de la TVA, pas pour déduire la TVA locale payée (uniquement le VAT refund)

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

60

60

Partie 1 - Présentation du nouveau régime e-commerce:

A. E-commerce et prestations de services B. E-commerce et livraisons de biens

Projet de loi du 3 mars 2021 - Doc. parl., Chambre, 2020-2021, n° 55-1820/001 (484 pages...)
Loi du 2 avril 2021 (M.B. 13 avril 2021)
Circulaire du 27 juillet 2021 n°2021/C/72

E-commerce – nouveau régime au 1^{er} juillet 2021

- Directive (UE) 2017/2455 du conseil du 05.12.2017 modifiant la directive 2006/112/CE et la directive 2009/132/CE en ce qui concerne certaines obligations en matière de TVA applicables aux prestations de services et aux ventes à distance de biens;
- Directive (UE) 2019/1995 du conseil du 21.11.2019 modifiant la directive 2006/112/CE en ce qui concerne les dispositions relatives aux ventes à distance de biens et à certaines livraisons intérieures de biens;
- Plusieurs règlements d'exécution ont été adoptés dans ce cadre dont le principal est le règlement d'exécution (UE) 2019/2026 du conseil du 21.11.2019;
- Publications de la Commission européenne sur le e-commerce:
 - ✓ https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/vatecommerceexplanatory_28102020_fr.pdf et
 - ✓ [Oss_guidelines_fr.pdf \(europa.eu\)](#) (guide du guichet unique)
 - ✓ Liste taux TVA EM: http://ec.europa.eu/taxation_customs/tedb/splSearchForm.html

E-commerce – nouveau régime au 1^{er} juillet 2021

LawTax

- **Projet de loi du 3 mars 2021 - Doc. parl., Chambre, 2020-2021, n° 55-1820/001 (484 p....);**
- **Loi du 2 avril 2021 (M.B. 13 avril 2021)** modifiant le Code TVA en ce qui concerne le régime applicable aux ventes à distances de biens et à certaines livraisons de biens et prestations de services (MB 13.04.2021): modification des articles 1, §§ 19 et 20; 13 bis, 14 §6, 15, 17 §§ 5 et 6, 21 bis § 2, 9°, 27 § 3, 39 ter, 40 § 1^{er} 1°bis, 50 §1^{er} al 1^{er}, 3°, 53 §§ 1^{er} bis et 2, 53quater, 53decies §1^{er}, 54ter, 55 § 1^{er}, 58bis, 58ter, 58quater, 58quinquies, 58sexies (☺);
- AR du 29.06.2021 modifiant les AR n° 1, 4, 7, 10, 22, 24, 31, 41, 44 et 56 (MB 01.07.2021);
- FAQ et informations sur le Guide du guichet unique OSS au niveau national sur site Ministère des Finances: <https://finances.belgium.be/fr/entreprises/tva/e-commerce>
- **Circulaire administrative n°2021/C/72 du 27 juillet 2021 relative au régime de TVA applicable aux activités de commerce électronique transfrontières entre entreprises et consommateurs (relations B2C).**

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

63

63

E-commerce au 1^{er} juillet 2021 – principales modifications

LawTax

1. Elargissement du champ d'application du système MOSS ("mini-one-stop-shop") actuel à un système **OSS** ("one-stop-shop") qui comprendra également:
 - les ventes à distance intracommunautaires de biens;
 - les services autres que les services de télécommunication, de radiodiffusion et de télévision aux particuliers (TBE);
 - ainsi que les ventes à distance de biens importés de pays tiers;
2. Abrogation des seuils existants pour les ventes à distance intracommunautaires de biens, qui ont faussé le marché unique et l'introduction d'un seuil de T.V.A. global communautaire pour les ventes à distance intracommunautaires de biens et les services TBE à des particuliers;

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

64

64

E-commerce au 1^{er} juillet 2021 – principales modifications

LawTax

3. Introduction d'une toute nouvelle fonctionnalité au sein du système MOSS permettant de déclarer et de payer de manière simplifiée la T.V.A. due sur les ventes à distance de biens importés de territoires tiers ou de pays tiers;

4. Abrogation de l'exemption de T.V.A. actuellement applicable pour l'importation de petits envois jusque 22,00€ provenant de fournisseurs de pays tiers, qui a nui aux vendeurs européens.

Cette exemption est remplacée par une exemption à l'importation jusque 150,00€ qui ne s'applique que si les biens sont importés dans le cadre de ventes à distance de biens en provenance de territoires tiers ou de pays tiers qui sont déclarées dans le cadre du nouveau régime de simplification intégré dans le système OSS;

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

65

65

E-commerce au 1^{er} juillet 2021 – principales modifications

LawTax

5. Introduction d'un régime de simplification supplémentaire en dehors du système OSS tant pour la déclaration que pour le paiement de la T.V.A. due pour l'importation de biens destinés au consommateur final, lorsque la T.V.A. n'a pas été acquittée par le biais du régime d'importation dans le cadre du OSS;

6. Introduction d'un régime dans lequel les interfaces électroniques qui facilitent des ventes à distance de biens sont également tenues responsables pour l'acquittement correct de la T.V.A. due sur les ventes à distance réalisées via leur interface.

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

66

66

E-commerce – Que vise t'on dans la nouvelle circulaire n°72/2021?

La circulaire 2021/C/72 du 27 juillet 2021 traite du nouveau régime de TVA régissant les activités de commerce électronique transfrontières entre entreprises et consommateurs (relation B2C), applicable depuis 01.07.2021.

Elle expose le cadre législatif (point 2.), définit une série de termes (point 3) avant d'aborder les règles de TVA applicables aux opérations suivantes:

- les ventes à distance de biens importés de territoires tiers ou de pays tiers effectuées par des fournisseurs et des fournisseurs présumés, à l'exception des produits soumis à accise (point 4) ;
- les ventes à distance intracommunautaires de biens effectuées par des fournisseurs ou des fournisseurs présumés ainsi que certaines ventes intérieures de biens effectuées par des fournisseurs présumés (point 5) ;
- les prestations de services effectuées par des assujettis non établis sur le territoire de l'UE ou par des assujettis établis sur le territoire de l'UE mais en dehors de l'EM de consommation à des personnes non assujetties, consommateurs finaux (point 6);

Elle commente les différents régimes particuliers applicables pour les opérations précitées (point 7).

LawTax

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

67

67

E-commerce – Que vise t'on dans la nouvelle circulaire n°72/2021?

La circulaire 2021/C/72 du 27 juillet 2021 détaille également les règles de facturation et les obligations comptables spécifiques découlant des opérations susmentionnées (point 8).

Enfin, l'entrée en vigueur ainsi que les publications abrogées et modifiées par la présente circulaire sont précisées (point 9).

Ne sont pas traités par la circulaire 2021/C/72 :

- ❖ le régime de TVA applicable aux opérations intracommunautaires portant sur des biens dans un contexte B2B. Ces dernières sont exposées dans la circulaire 2020/C/50 ;
- ❖ le régime de TVA applicable aux opérations portant sur des biens importés de territoires tiers ou de pays tiers dans un contexte B2B.

LawTax

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

68

68

Package e-commerce – Généralisation du « OSS »

A. Prestations de services

Prestations déjà visées par le principe Moss au 1^{er} avril 2021

Services de télécommunication;
Services de radiodiffusion et de télévision;
Services fournis par voie électronique

Localisés à l'endroit où le preneur est établi ou a son domicile ou sa résidence normale (article 21 bis § 2, 9° CTVA).

Article 21 bis § 2, 9°: par dérogation au § 1^{er}, le lieu de la prestation de service est réputée se situer à l'endroit où le preneur de services est établi ou a son domicile ou sa résidence habituelle, lorsque la prestation a pour objet:

- a) des services de télécommunication;*
- b) des services de radiodiffusion et de télévision;*
- c) des services fournis par voie électronique.*

Toutefois, l'alinéa 1er ne s'applique pas lorsque les conditions suivantes sont réunies:

- a) le prestataire est établi ou, en l'absence d'établissement, a son domicile ou sa résidence habituelle dans un seul Etat membre;*
- b) les services sont fournis à des personnes non assujetties qui sont établies, ont leur domicile ou leur résidence habituelle dans un Etat membre autre que celui visé au a);*
- c) la valeur totale, hors TVA, des prestations visées au point b) ne dépasse pas, au cours de l'année civile en cours, 10.000 € ou sa contre-valeur en monnaie nationale, et n'a pas dépassé ce seuil au cours de l'année civile précédente. Lorsque, au cours d'une année civile, le seuil visé à l'alinéa 2, c), est dépassé, l'alinéa 1er s'applique dès la première opération, considérée dans sa totalité, pour laquelle ce seuil est dépassé.*

Les assujettis susceptibles de bénéficier des dispositions de l'al 2, peuvent opter pour que le lieu des prestations soit déterminé conformément à l'alinéa 1er. Cette option couvre une période d'au moins deux années civiles.

Le Roi détermine les modalités d'application des dispositions des alinéas 3 et 4, notamment la communication des informations visées à l'alinéa 3 et les modalités d'exercice de l'option visée à l'alinéa 4;

Prestations Moss et mentions facturation (AR 7 novembre 2019)

LawTax

Ces services spécifiques fournis à des clients non assujettis sont soumis à la TVA du pays du preneur (sous réserve du régime dérogatoire applicable aux micro-entreprises). Depuis 2015, cette règle s'applique aussi dans le cas où le prestataire des services est établi dans l'UE.

La TVA ainsi due dans les différents EM (où les différents preneurs sont établis) peut être déclarée via la déclaration MOSS unique (art. 58ter pour le régime « Non Union » et art. 58quater pour le régime « Union»). Il a été précisé en 2019 que pour la facturation de ces prestations, on doit appliquer les règles du pays dans lequel le prestataire de services est identifié aux fins de la TVA (art. 53decies, § 1, al. 3, CTVA).

Il en résulte qu'une entreprise identifiée à la TVA en Belgique qui preste ces services pour un preneur établi dans un autre EM doit parfois délivrer une facture avec mention de la TVA de cet autre EM (p.ex., lorsque le preneur est une PMNA d'un autre EM). Tant le taux que le montant de la TVA due doivent en principe être mentionnés sur la facture (art. 5, § 1, 9°, AR n° 1). Mais, le libellé actuel de l'arrêté d'exécution "*ne permet pas de garantir de manière non équivoque*" que la TVA étrangère est également visée (Rapport, chapitre 2). C'est pourquoi il est désormais prévu que la facture doit contenir dans les cas visés une mention qui indique que l'opération est soumise à la TVA étrangère. Ainsi, p.ex. la mention "*taux de T.V.A. (France)*" ou "*montant de T.V.A. (France)*" ou encore « *montant de T.V.A. : xx,xx a (France)* ».

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

71

71

Package e-commerce – Généralisation du « OSS »

LawTax

Prestations déjà visées par le principe Moss et micro-entreprise

Depuis le 1^{er} janvier 2019, dans la mesure où le chiffre d'affaires total pour ce type de services ne dépasse pas 10.000€ (C.A. global, pas par pays) et que l'assujetti n'est établi que dans un seul Etat membre, ces services sont localisés dans le pays du prestataire, sauf si le prestataire a opté pour que la taxation ait lieu dans l'Etat membre du preneur.

Si la micro-entreprise choisit de facturer quand même cette TVA, elle le fera via la déclaration MOSS pour la TVA étrangère.

Les modalités de ces choix sont maintenant inscrites dans un **nouvel article 7ter, AR n° 10 (AR du 7 novembre 2019)**.

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

72

72

Prestations de services de télécommunication, radiodiffusion, télévision et de services électroniques B2C au <u>30 juin 2021</u>			
Seuil	Par un prestataire établi dans un seul Etat membre		Par un prestataire établi en dehors UE <u>ou</u> + 1 EM
< 10.000€ / an	Localisation de la prestation et TVA due: dans EM du <u>prestataire</u>	Le prestataire peut décider d'appliquer la règle générale relative au lieu de prestation en vigueur dans l'EM du <u>preneur</u> : inscription régime EU ou immatriculation à la TVA dans chaque EM du preneur	SEUIL NON APPLICABLE
> 10.000€ / an	Localisation prestation et TVA due dans l'EM du <u>preneur</u> : inscription au régime UE ou immatriculation à la TVA dans chaque EM du preneur		

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

73

73

Package e-commerce – Généralisation du « OSS »

LawTax

Prestations déjà visées par le principe Moss et micro-entreprise

À compter du 1^{er} juillet 2021, ce seuil couvre les prestations transfrontières de services de télécommunications, de radiodiffusion et de télévision et de services électroniques ainsi que les ventes à distance intracommunautaires de biens, mais pas les prestations d'autres types de services fournis à des preneurs situés dans l'UE.

Ce seuil est calculé en tenant compte de la valeur totale des services de télécommunications, de radiodiffusion et de télévision et des services électroniques transfrontières et des ventes à distance intracommunautaires de biens, et s'applique à la fois aux fournisseurs et aux fournisseurs présumés.

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

74

74

e-commerce et prestations de services

Nouveau régime au 1^{er} juillet 2021 – OSS et prestations de services

- **Pas de modification en matière de localisation des PS (hors TBE):**
Attention aux erreurs (circulaire 72/2021, point 6.3)
(art. 21 bis § 1 et 2 CTVA et art 46 à 59 bis Directive 2006/112);
- **Modification en ce qui concerne les modalités de paiement de la TVA par le redevable non établi dans l'EM de localisation:**
Extension du régime MOSS → OSS (OSS Union ou OSS non-Union)
Nouveaux articles 58ter et 58quater du CTVA – circulaire n°72/2021 (chapitre 6 et 7.4)

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

75

75

Package e-commerce – Généralisation du « OSS »

Nouvelles prestations B2C à partir du 1^{er} juillet 2021

Les prestations visées sont donc celles qui ne suivent pas la règle générale, il s'agit :

- des PS rattachées à un bien immeuble localisées à l'endroit ce bien immeuble est situé;
- des PS de transport de passagers localisées à l'endroit où s'effectue le transport en fonction des distances parcourues;
- des PS de transport de bien autre que le transport IC de biens localisées à l'endroit où s'effectue le transport en fonction des distances parcourues;
- des PS de transport IC de biens localisées au lieu de départ du transport;
- des PS ayant pour objet des activités culturelles, artistiques, sportives, scientifiques, éducatives, de divertissement ou similaires, telles que les foires et les expositions, y compris des prestations de services des organisateurs de telles activités (droit d'accès), ainsi que des PS accessoires à ces activités qui sont localisées à l'endroit où ces activités ont effectivement lieu;
- des activités accessoires au transport, telles que le chargement, le déchargement, la manutention et les activités similaires localisées à l'endroit où ces prestations sont matériellement exécutées;

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

76

76

Package e-commerce – Généralisation du « OSS »

Nouvelles prestations B2C à partir du 1^{er} juillet 2021

- des expertises ou les travaux portant sur des biens meubles corporels qui sont localisées à l'endroit où ces prestations sont matériellement exécutées;
- des PS de restaurant/restauration (à l'exception de celles exécutées matériellement à bord navires, aéronefs ou trains au cours de la partie d'un transport de passagers effectuée à l'intérieur de la Communauté) qui sont localisées au lieu où les prestations sont matériellement exécutées;
- des PS de restaurant/restauration qui sont matériellement exécutées à bord de navires, aéronefs ou trains au cours de la partie d'un transport de passagers effectuée à l'intérieur de la Communauté qui sont localisées au lieu de départ du transport des passagers;
- des PS de location de courte durée d'un moyen de transport localisées à l'endroit où le moyen de transport est effectivement mis à la disposition du preneur;
- des PS de location, autre que la location de courte durée, d'un moyen de transport (à l'exception d'un bateau de plaisance) localisées à l'endroit où cette personne est établie ou a son domicile ou sa résidence habituelle exécutées;
- des PS fournies par un intermédiaire agissant au nom et pour le compte d'autrui localisées au lieu où l'opération principale est effectuée.

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

77

77

Package e-commerce – Généralisation du « OSS »

Nouvelles prestations B2C à partir du 1^{er} juillet 2021

▪ Exemple:

Architecte belge qui prépare plans d'une habitation située en France pour le compte d'un particulier belge. Aujourd'hui, il doit s'identifier à la TVA en France. À partir du 1^{er} juillet 2021, il pourra utiliser le OSS pour payer sa TVA française.

▪ Exemple:

Tomorrowland en France – OSS possible mais si beaucoup de déduction TVA française, intérêt?

▪ Exemple:

Prestations de restauration: traiteur en France – OSS possible à partir du 1^{er} juillet 2021.

NB: Publication de la Commission européenne sur le E-commerce

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

78

78

Adaptation régime EU & non EU

Création du régime du OSS EU et non EU pour les prestations B2C de services visées (pour les services de services de télécommunication, aux services de radiodiffusion et de télévision, et aux services fournis par voie électronique, remplacement du régime MOSS)

Sont instaurés deux régimes spécifiques :

- Un régime pour les prestataires établis dans l'UE qui est commun avec le régime pour les ventes à distance communautaires ;
- Un régime pour les prestataires non établis dans l'UE .

Adaptation régime EU & non EU

Régime non-EU:

Le régime non-UE peut être utilisé exclusivement par des assujettis (fournisseurs) non établis dans l'UE. Il s'agit donc d'un assujetti qui n'a pas établi le siège de son activité économique et qui n'a pas d'établissement stable dans l'UE. Même si cet assujetti est immatriculé ou est tenu de s'immatriculer à la TVA dans l'un des États membres pour des opérations autres que les services B2C, il peut quand même se prévaloir du régime non-UE pour les opérations B2C.

À compter du 1^{er} juillet 2021, le régime non-UE couvrira toutes les prestations de services (y compris les services de télécommunications, de radiodiffusion et de télévision et les services électroniques) fournis dans l'UE par les assujettis définis ci-dessus à des personnes non assujetties (consommateurs). Si le fournisseur choisit de recourir au régime non-UE, il doit utiliser ce régime pour déclarer et payer la TVA grevant toutes les prestations de services B2C dans l'UE.

Adaptation régime EU & non EU

LawTax

Régime non-EU:

Si un prestataire/fournisseur établi dans un pays tiers effectue à la fois des prestations de services à des consommateurs dans l'UE et des ventes à distance intracommunautaires de biens, il doit utiliser deux régimes distincts et donc s'inscrire aux fins de ces deux régimes, à savoir:

- le régime non-UE applicable aux prestations de services; et
- le régime UE pour les ventes à distance intracommunautaires de biens.

Le fournisseur établi en dehors de l'UE ne peut pas déclarer les livraisons de biens dans le cadre du régime non-UE, étant donné que ce régime ne couvre que les prestations de services. Il ne peut pas non plus déclarer ses prestations de services dans le cadre du régime UE parce qu'il n'est pas établi dans l'UE.

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

81

81

Adaptation régime EU & non EU

LawTax

Régime EU:

Le régime UE peut être utilisé par:

1. un assujetti établi dans l'UE (qui n'est pas un fournisseur présumé) afin de déclarer et d'acquitter la TVA sur:
 - des prestations de services B2C fournies dans un État membre dans lequel il n'est pas établi;
 - des ventes à distance intracommunautaires de biens.
2. un assujetti non établi dans l'UE afin de déclarer et d'acquitter la TVA sur:
 - des ventes à distance intracommunautaires de biens;
3. une interface électronique (établie au sein ou en dehors de l'UE) facilitant des livraisons de biens (fournisseur présumé) pour:
 - des ventes à distance intracommunautaires de biens;
 - certaines livraisons intérieures de biens.

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

82

82

Adaptation régime EU & non EU

Régime EU:

Si un fournisseur ou un fournisseur présumé décide de s'inscrire aux fins du régime UE, il est tenu de déclarer et d'acquitter la TVA pour toutes les opérations relevant du régime UE. Il ne peut pas choisir d'inclure ces opérations dans la déclaration de TVA nationale.

Adaptation régime EU & non EU

Régime EU: exemple:

Un fournisseur établi dans l'UE effectue des ventes à distance intracommunautaires de biens et fournit des prestations de services à des acquéreurs et à des preneurs situés dans différents États membres de l'UE. Il souhaiterait s'inscrire aux fins du régime UE afin de déclarer et d'acquitter la TVA exclusivement sur les prestations de services en se prévalant du régime UE. Il souhaiterait déclarer et acquitter la TVA sur les ventes à distance de biens conformément aux règles générales en matière de TVA en utilisant la déclaration de TVA nationale correspondante de l'État membre concerné.

Il y a lieu pour le fournisseur qui décide de s'inscrire au guichet unique de déclarer toutes les opérations relevant du régime UE en passant par le guichet unique. Par conséquent, il ne peut pas choisir d'utiliser le régime UE uniquement pour les prestations de services. Une fois que le fournisseur est inscrit aux fins du régime UE, tant les prestations de services que les ventes à distance de biens doivent être déclarées dans le cadre du guichet unique.

	Régime nonUE/Guichet unique	Régime UE/Guichet unique	Régime d'importation/Guichet unique
Types d'opérations	TOUTES les prestations de services B2C à des preneurs situés dans l'UE	a) TOUTES les prestations intracommunautaires de services B2C b) Ventes à distance intracommunautaires de biens c) Les livraisons intérieures de biens B2C visées à l'article 14 bis § 2	Les ventes à distance de biens importés contenus dans des envois ≤ 150€
Types assujettis	Assujettis établis en dehors de l'UE	a) Assujettis établis uniquement dans l'UE b) Assujettis établis dans l'UE et en dehors de l'UE c) Interfaces électroniques établies dans l'UE et en dehors de l'UE	Assujettis établis dans l'UE et en dehors de l'UE, dont les interfaces électroniques

LawTax

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

85

85

Opérations	Assujetti/fournisseur établi en dehors de l'UE		Assujetti/fournisseur établi dans l'UE	
	Régime particulier	Nécessité intermédiaire ou représentant fiscal	Régime particulier	Nécessité d'un intermédiaire ou représentant fiscal
Prestations de services B2C	Régime non UE (guichet unique)	Non	Régime d'importation (guichet unique pour les importations)	Non
Ventes à distance IC de biens	Régime UE (guichet unique)	Non	Régime UE (guichet unique)	Non
Livraisons intérieures effectuées par l'interface électronique	Régime UE (guichet unique)	Non	Régime UE (guichet unique)	Non
Ventes à distance de biens importés à pd pays 1/3 ou territoires 1/3 contenus dans des envois ne dépassant pas 150€	Régime d'importation (guichet unique pour les importations)	oui	Régime d'importation (guichet unique pour les importations)	non

LawTax

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

86

86

A dater du 1^{er} juillet 2021 – OSS et prestations de services

LawTax

➤ Quel est l'EM compétent pour l'identification de l'assujetti sous les régimes particuliers pour les PS B2C?

Lieu d'établissement de l'assujetti	Type d'identification pour l'assujetti	Etat membre d'identification compétent	Remarques
Si siège d'activité dans l'UE	Identification directe	EM du siège d'activité du prestataire	
Siège d'activité hors UE mais établissement stable dans l'UE	Identification directe	EM de l'établissement stable du prestataire	Si l'assujetti dispose de +sieurs établissements stables, il peut choisir. Choix reste d'application jusque fin 2 ^{ème} année qui suit année du choix.
Siège d'activité hors UE et pas d'établissement stable situé dans l'UE	Identification directe	EM laissé au choix du prestataire	Le prestataire choisit donc l'EM qu'il utilisera

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

87

87

A dater du 1^{er} juillet 2021 – OSS et prestations de services

LawTax

➤ Conditions d'application en Belgique régimes particuliers UE et non UE pour les PS B2C?

Opération	Dispositions légales	Commentaires
Enregistrement	Art. 58quater § 3 et § 4 CTVA Art 3 + annexe 1 Règlement exécution (UE) 2020/194 du 12/2/2020	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Prestataire qui choisit OSS Union et la Belgique comme EM identification doit informer dès début activité éco visée via adresse mail créée par Administration belge à cet effet (cfr RE); ▪ Prestataire OSS non Union: Numéro individuel EU sera attribué via adresse électronique + <u>obligation</u> utilisation numéro EU pour toutes les PS B2C effectuées dans la Communauté pour ce prestataire appliquant le régime OSS non Union
Modification	Art. 58ter § 3 al 3 CTVA (non UE) Art 4 + annexe 1 Règlement exécution (UE) 2020/194 du 12/2/2020	Communication obligatoire si modification de tout élément d'identification

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

88

88

A dater du 1^{er} juillet 2021 – OSS et prestations de services

LawTax

➤ Conditions d'application en Belgique régimes particuliers UE et non UE pour les PS B2C?

Opération	Dispositions légales	Commentaires
Numéro identification	Art. 58quater § 4 CTVA Art 57 sexies Règlement exécution (UE) n°282/2011 (Régime UE)	<ul style="list-style-type: none"> Conformément à l'art 57 quinquies, § 1^{er}, du règlement d'exécution n° 282/2011, lorsqu'un assujetti informe l'EM d'identification qu'il a l'intention d'appliquer le régime UE ou non UE pour les PS B2C, ces régimes particuliers s'appliquent à partir du premier jour du trimestre civil suivant; Toutefois, lorsque la première prestation de services devant relever du régime UE ou non UE a lieu avant cette date, le régime particulier s'applique à partir de la date de la première prestation, à condition que les informations relatives au commencement des activités devant relever dudit régime soient communiquées par l'assujetti à l'EM d'identification au plus tard le dixième jour du mois suivant la première prestation.

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

89

89

A dater du 1^{er} juillet 2021 – OSS et prestations de services

LawTax

➤ Conditions d'application en Belgique régimes particuliers UE et non UE pour les PS B2C?

Opération	Dispositions légales	Commentaires
Cessation	Art 58ter § 5 al 1 ^{er} et 58quater § 5 al 1 ^{er} CTVA. Article 57septies et octies, §§ 1 ^{er} du règlement d'exécution n° 282/2011	<ul style="list-style-type: none"> L'assujetti qui cesse activité visée par le régime UE ou non UE ou qui ne remplit plus leurs conditions d'utilisation en informe par voie électronique l'administration EM d'identification de sa décision au - 15 jours avant la fin trimestre civil précédant celui à partir duquel il a l'intention cesser l'application du régime; Cessation prend effet à compter 1^{er} jour trimestre civil suivant; Lsq assujetti ne répond plus aux conditions pour continuer à être identifié pour régime particulier dans l'EM dans lequel il a été identifié, cet EM cesse alors d'être l'EM d'identification. Toutefois, s'il continue de remplir les conditions pour appliquer régime particulier, il désigne un nouvel EM d'identification compétent conformément aux règles décrites ci-avant. En cas de changement volontaire d'EM d'identification, il prend effet à date à laquelle assujetti cesse d'avoir le siège de son activité éco ou de disposer d'un établissement stable dans l'EM désigné avant comme EM d'identification ou à date à laquelle cet assujetti cesse d'expédier ou de transporter des biens au départ de cet EM.

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

90

90

A dater du 1^{er} juillet 2021 – OSS et prestations de services

LawTax

➤ Conditions d'application en Belgique régimes particuliers UE et non UE pour les PS B2C?

Opération	Dispositions légales	Commentaires
Radiation	<p>Art 58ter § 5 al 2 CTVA (régime non EU)</p> <p>Art 58quater § 5 al 2 CTVA (régime EU)</p> <p>Art 58 § 2 Règlement d'exécution n° 282/2011</p>	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Une telle exclusion de l'assujetti intervient dans les cas suivants : <ol style="list-style-type: none"> 1. Il informe qu'il ne fournit plus de services couverts par régime particulier ; 2. L'administration peut présumer, par d'autres moyens, que ses opérations imposables soumises à ce régime particulier ont pris fin ; 3. il ne remplit plus les conditions pour pouvoir se prévaloir régime particulier; 4. de manière systématique, l'assujetti ne se conforme pas aux règles relatives à ce régime particulier. ▪ L'exclusion prend effet, tant pour le régime UE que non UE, le premier jour du trimestre civil suivant la date à laquelle la décision d'exclusion a été communiquée par voie électronique à l'assujetti. Toutefois, lorsque l'exclusion résulte d'un changement du siège de l'activité économique ou de l'établissement stable, ou du lieu de départ de l'expédition ou du transport, elle prend effet à la date à laquelle intervient ce changement.

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

91

91

A dater du 1^{er} juillet 2021 – OSS et prestations de services

LawTax

➤ Obligations décl/paiement dans EM consommation régime particulier UE/non UE PS B2C

Dispositions légales	Commentaires quant aux obligations déclarative et de paiement
<p>Art 58ter § 6 al 1-2-3-4 CTVA (régime non EU)</p> <p>Art 58quater § 6 al 1-2-7-8 CTVA (régime EU)</p>	<p>ATTENTION:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Pour un assujetti établi dans la Communauté: la déclaration régime OSS UE reprend non seulement les prestations de services B2C mais également les ventes à distance IC de biens couvertes par ce régime particulier (visé par circ. 72/2021 point 7.3.6.2.); ▪ Pour un assujetti qui n'est pas établi dans la Communauté qui effectue des prestations de services B2C et des ventes à distance IC de biens, il DOIT utiliser deux déclarations différentes pour déclarer ces opérations. Sa déclaration régime non UE reprendra uniquement les prestations de services B2C qu'il a effectuées. La déclaration régime UE reprendra les ventes à distance IC de biens couvertes par ce régime particulier qu'il aura effectuées (visé par circ. 72/2021 point 7.3.6.2.); ▪ Il se peut que des prestations de services B2C doivent être reprises tant dans la déclaration régime UE ou non UE ET dans la déclaration périodique belge (cfr infra et cfr circ. 72/2021, point 7.4.6.5)

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

92

92

A dater du 1^{er} juillet 2021 – OSS et prestations de services

LawTax

➤ Obligations décl/paiement dans EM consommation régime particulier UE/non UE PS B2C

Dispositions légales	Commentaires quant aux obligations déclarative et de paiement
<p>Art 58ter § 6 al 1-2-3-4 CTVA (régime non EU)</p> <p>Art 58quater § 6 al 1-2-7-8 CTVA (régime EU)</p> <p>Art 59 bis du règlement d'exécution n° 282/2011</p>	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Déclaration pour chaque trimestre civil à déposer par voie électronique (même si « néant »); ▪ Déclaration libellée en € à déposer au + tard avant la fin du mois qui suit l'expiration de la période imposable; ▪ Déclaration comporte le numéro identification TVA aux fins de l'application de ce régime particulier et, pour chaque EM de consommation dans lequel la TVA est due, le montant total, hors TVA, des PS couvertes par ce régime particulier effectuées pendant période à laquelle elle se rapporte, ainsi que le montant total de la TVA correspondante, ventilé par taux d'imposition. Les taux de TVA applicables et le montant total de la TVA due figurent également sur la déclaration; ▪ S'il est nécessaire d'apporter modifications à la décl après son dépôt, ces modifications seront incluses dans une déclaration ultérieure, dans un délai de 3 ans à compter de la date à laquelle la décl initiale devait être déposée. Cette décl ultérieure précise l'EM de consommation concerné, période imposable et montant de TVA à modifier; ▪ L'assujetti qui peut se prévaloir du régime particulier acquitte la TVA, en mentionnant la déclaration concernée au plus tard à l'expiration du délai dans lequel cette déclaration doit être déposée.

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

93

93

A. 2. A dater du 1^{er} juillet 2021 – OSS et prestations de services

LawTax

➤ Droit à déduction pour l'assujetti bénéficiant du régime particulier UE/non UE PS B2C

Dispositions légales	Commentaires quant au droit à déduction de l'assujetti bénéficiant du régime particulier
<p>Art 58ter (régime non EU) et art 58quater (régime EU) §§ 8 CTVA et art 76 § 2 CTVA (régime EU/non EU)</p> <p>Art 368 et 369undecies de la directive 2006/112/CE</p> <p>AR n°56 du 9/12/2009 relatif remboursement TVA en faveur assujettis établis autre EM</p> <p>Directives 2008/9/CE du Conseil du 12/2/2008 (8^{ème} Directive) et 86/560/CEE du 17/11/1986 (13^{ème} Directive)</p>	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Conformément au CTVA et à Directive, l'assujetti qui se prévaut d'un de ces régimes particuliers n'est pas autorisé à déduire dans sa déclaration visée aux §§ 6, les taxes ayant grevé dans l'EM de consommation les services qui lui sont fournis et qui sont liés à ces opérations couvertes par ces régimes particuliers, mais il peut bénéficier de la restitution visée à l'art 76 § 2 CTVA selon les règles normales; ▪ L'assujetti non établi en Belgique mais y identifié (car il y effectue aussi opérations non soumises régimes particuliers et pour lesquelles il s'est fait identifier à TVA en Belgique), déduit TVA qui se rapportent aux opérations soumises à ces régimes particuliers dans sa déclaration périodique à la TVA (art 58ter § 8 al 2 et art 58quater § 8 al 2 CTVA); ▪ L'assujetti non établi en Belgique (mais établi dans un autre EM) et non identifié en Belgique pourra obtenir le remboursement de la TVA belge en amont selon les modalités prévues par la 8^{ème} directive 2008/9/CE et AR n° 56 du 09.12.2009); ▪ L'assujetti non établi sur le territoire de la Communauté et non identifié en Belgique ou uniquement sur la base de l'art 50, § 1^{er}, 3^o, b) CTVA parce qu'il effectue dans d'autres EM que la Belgique des opérations pour lesquelles il se prévaut d'un des régimes particuliers visés aux articles 58ter et 58quater pourra obtenir le remboursement de cette TVA suivant les modalités prévues dans la 13^{ème} directive.

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

94

94

A. 2. A dater du 1^{er} juillet 2021 – OSS et prestations de services

LawTax

➤ **Droit à déduction pour l'assujetti bénéficiant du régime particulier UE/non UE PS B2C**

Dispositions légales	Commentaires quant au droit à déduction de l'assujetti bénéficiant du régime particulier
<p>Art 58ter (régime non EU) et art 58quater (régime EU) §§ 8 CTVA</p> <p>Art 368 et 369undecies de la directive 2006/112/CE</p> <p>AR n°56 du 9/12/2009 relatif remboursement TVA en faveur assujettis établis autre EM</p> <p>Directives 2008/9/CE du Conseil du 12/2/2008 (8^{ème} Directive) et 86/560/CEE du 17/11/1986 (13^{ème} Directive)</p>	<p>A l'inverse, l'assujetti établi en Belgique qui se prévaut de ce régime particulier n'est pas autorisé à déduire les TVA étrangères en amont dans sa déclaration OSS:</p> <ul style="list-style-type: none"> ➤ <u>L'assujetti établi en Belgique mais qui n'est pas identifié à la TVA dans ces autres EM:</u> pourra obtenir le remboursement de ces TVA étrangères en amont selon les modalités prévues par la directive 2008/9/CE du conseil du 12.02.2008; ➤ <u>L'assujetti établi en Belgique qui se prévaut de ce régime particulier et qui effectue également dans un autre EM des opérations non soumises à ce régime particulier pour lesquelles il s'y est fait identifier à la TVA:</u> pourra toutefois déduire les montants de TVA qui se rapportent aux opérations soumises à ce régime particulier dans la déclaration périodique qu'il dépose dans cet EM.

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

95

95

e-commerce et prestations de services

LawTax

Exercices

1.

L'entreprise A, établie en Belgique, effectue des travaux immobiliers pour des particuliers.

Ces prestations sont localisées à l'endroit où ce bien immeuble est situé (**article 47 de la directive 2006-112-CE - article 21bis, § 2, 1^o, du Code de la TVA**). Les bâtiments où sont effectués ces travaux sont situés en Belgique, en France et aux Pays-Bas.

L'entreprise A souhaite utiliser le régime OSS UE.

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

96

96

Avant les prestations de service	Au moment des prestations de service	Au plus tard le dernier jour du mois qui suit le trimestre où se sont produites les prestations
<p>Le prestataire belge A s'identifie dans le régime OSS UE en Belgique (EM de son siège d'activité) par voie électronique via son n° d'identification à la TVA belge.</p>	<p>Le prestataire belge porte en compte la TVA française à ses clients français et la TVA néerlandaise à ses clients néerlandais</p>	<p>Le prestataire belge dépose une déclaration électronique OSS en Belgique pour le 30 octobre au plus tard, reprenant ses prestations de service du 3^e trimestre localisées en France et aux Pays-Bas. La TVA en découlant doit être payée dans le même délai (voir circ. 72/2021 point 7.4.6.3.1.);</p> <p>Par contre, le prestataire belge déclare le chiffre d'affaires et la TVA relatifs aux prestations de service localisées en Belgique dans sa déclaration périodique belge (voir circ. 72/2021 point 7.4.4.).</p>

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

LawTax 97

97

LawTax

e-commerce et prestations de services

Exercices

2.

L'entreprise B, établie en Belgique, effectue des prestations de transport de passagers localisées à l'endroit où s'effectue le transport en fonction des distances parcourues ([article 48 de la directive 2006-112-CE - article 21bis, § 2, 2^o, du Code de la TVA](#)).

Elle effectue des transports de Belgique vers l'Italie en traversant la Belgique, le Grand-Duché de Luxembourg, la France et l'Italie.

Elle dispose d'un établissement stable en Pologne qui effectue également des prestations de transport de passagers (B2C). L'établissement stable polonais effectue des transports de Pologne vers la Croatie en traversant la Pologne, la République tchèque, l'Autriche, la Slovénie et la Croatie. L'entreprise B souhaite utiliser le régime OSS UE.

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

98

98

Avant les prestations de service	Au moment des prestations de service	Au plus tard le dernier jour du mois qui suit le trimestre où se sont produites les prestations
<p>Le prestataire belge B s'identifie dans le régime OSS UE <u>en Belgique</u> (EM de son siège d'activité) par voie électronique via son n° d'identification à la TVA belge.</p> <p>LawTax</p>	<p>Le prestataire belge porte en compte la TVA luxembourgeoise, française et italienne à ses clients luxembourgeois, français et italiens.</p> <p>L'établissement stable polonais porte en compte la TVA tchèque, autrichienne, slovène et croate à ses clients tchèques, autrichiens, slovènes et croates.</p>	<p>Le prestataire belge dépose une déclaration électronique OSS <u>en Belgique</u> pour le 30 octobre au plus tard, reprenant ses PS du 3^e trimestre localisées au GD de Luxembourg, en France, en Italie, en république tchèque, en Autriche en Slovénie et en Croatie.</p> <p>La TVA y relative doit être payée dans le même délai (<u>voir circ. 72/2021 point 7.4.6.3.2.</u>).</p> <p>Par contre, le CA et la TVA relatifs aux PS effectuées par son établissement principal belge localisées en Belgique ainsi que le chiffre d'affaires et la TVA relatifs aux PS effectuées par son établissement stable polonais qui sont localisées en Pologne doivent être déclarés dans la déclaration périodique que B et son établissement stable déposent respectivement en Belgique et en Pologne (<u>voir circ. 72/2021 point 7.4.4.</u>).</p>

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

99

99

LawTax

e-commerce et prestations de services

Exercices

3.

L'entreprise C, établie au Canada, effectue des services fournis par voie électronique pour des particuliers.

Ces prestations sont localisées à l'endroit où le preneur est établi ou a son domicile ou sa résidence normale (article 58 de la directive 2006-112-CE - article 21bis, § 2, 9^o, alinéa 1^{er}, du Code de la TVA).

Les preneurs sont établis en Belgique, au Danemark et en Suède.

L'entreprise C souhaite utiliser le régime OSS non UE.

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

100

100

Avant les prestations de service	Au moment des prestations de service	Au plus tard le dernier jour du mois qui suit le trimestre où se sont produites les prestations
<p><u>Le prestataire canadien</u> C s'identifie dans le régime OSS en Belgique par voie électronique.</p> <p>Un numéro individuel d'identification à la TVA EU lui est attribué.</p>	<p>Le prestataire canadien porte en compte la TVA belge, danoise et suédoise à ses clients belges, danois et suédois.</p>	<p><u>Le prestataire canadien</u> dépose une déclaration électronique OSS <u>en Belgique</u> pour le 30 octobre au plus tard, reprenant ses prestations de service du 3^e trimestre localisées en Belgique, au Danemark et en Suède.</p> <p>La TVA en découlant doit être payée dans le même délai.</p>

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

101

101

B. Vente à distance:

1. Vente à distance extracommunautaire

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

102

102

B. 1. Vente à distance extracommunautaire

LawTax

Introduction générale:

- La modification de la réglementation TVA concernant les ventes à distance de biens importés de territoires tiers ou de pays tiers a pour objectif de garantir que les achats de biens par des particuliers qui sont envoyés directement de territoires tiers ou de pays tiers vers un EM soient systématiquement taxés.
- En ce qui concerne la TVA, ces achats donnent lieu à deux opérations imposables : d'une part, une livraison de biens (le transfert du pouvoir de disposer d'un bien en tant que propriétaire, en l'occurrence, la vente) et, d'autre part, une importation (la simple introduction du bien sur le territoire de la Communauté qui constitue un fait imposable en soi).
- La réglementation TVA est adaptée, avec date d'effet au 01.07.2021, afin que ces achats donnent toujours lieu à une taxation de principe, soit sur la livraison en tant que telle (la vente à distance de biens importés de territoires tiers ou de pays tiers) soit sur l'importation, soit dans certaines circonstances même sur les 2.
- Dans ce contexte, l'exonération à l'importation concernant les biens contenus dans des envois de faible valeur (moins de 22€) est supprimée. L'exemption de droit de douane pour l'importation dans la Communauté de biens dont la valeur n'excède pas 150€ est toutefois maintenue.

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

103

103

B. 1. Vente à distance extracommunautaire

LawTax

Introduction générale:

- Afin de limiter autant que possible la charge administrative supplémentaire pesant sur les opérateurs, est instauré un **nouveau régime de guichet unique** intitulé « **Régime particulier applicable aux ventes à distance de biens importés de territoires tiers ou de pays tiers** » (le régime d'importation dans le cadre du système OSS) qui permettra de déclarer et de payer de manière simplifiée, dans un seul et même EM, la TVA due dans l'Union européenne sur les ventes à distance de biens importés de territoires tiers ou de pays tiers. Le but principal de ce nouveau **système facultatif** est d'éviter au fournisseur de devoir se faire identifier à la TVA dans tous les Etats membres dans lesquels il réalise des ventes à distance de biens importés de territoires tiers ou de pays tiers et dans lesquels il n'est pas déjà établi ou identifié.
- Ce régime doit permettre aux fournisseurs qui vendent des biens expédiés ou transportés à partir d'un pays tiers ou d'un territoire tiers à des acquéreurs situés dans l'UE de percevoir auprès de l'acquéreur la TVA sur les ventes à distance de biens contenus dans des envois dont la valeur n'excède pas 150€ et de déclarer et payer cette TVA par l'intermédiaire du guichet unique pour les importations (IOSS).

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

104

104

B. 1. Vente à distance extracommunautaire

LawTax

Introduction générale:

- L'art 58quinquies CTVA (art 369 terdecies à 369 quinvicies Dir. 2006/112/CE) détaille le régime particulier lié au système OSS et applicable aux ventes à distance de biens importés de territoires tiers ou de pays tiers.
- Dans le cadre de ce régime particulier:
 - la livraison de biens (vente à distance de biens importés de territoires tiers ou de pays tiers) contenus dans des envois d'une valeur intrinsèque inférieure à 150€ est taxée selon les modalités prévues dans le régime particulier,
 - tandis que l'importation des biens faisant l'objet de la livraison est exonérée.
- La dénomination reprise dans la réglementation relative à l'importation est donc quelque peu trompeuse à cet égard : l'importation est exemptée tandis que seule la livraison de biens (ventes à distance de biens importés de territoires tiers ou de pays tiers) est taxée. Contrairement aux deux autres régimes particuliers du système OSS, il s'agit bien entendu du seul régime qui comprend des opérations qui donnent lieu à une importation (même si elle n'est pas taxée).

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

105

105

B. 1. Vente à distance extracommunautaire

LawTax

Introduction générale:

- Le régime d'importation IOSS est un régime facultatif afin que l'assujetti ait toujours la possibilité d'appliquer le régime normal de TVA. Dans ce cas, il devra s'identifier aux fins de la TVA dans tous les Etats membres où il effectue des opérations pour lesquelles il est redevable de la TVA (respectivement les ventes à distance de biens importés de territoires tiers ou de pays tiers et, le cas échéant, les importations), identification qui, le cas échéant, peut aller de pair avec l'obligation de désigner un représentant responsable dans les Etats membres concernés.
- Par ailleurs, le régime d'importation IOSS est également un régime optionnel global. L'article 58quinquies, § 2, alinéa 2, du Code de la TVA belge (article 369quaterdecies, § 1^{er}, alinéa 2, de la directive 2006/112/CE) dispose ainsi que, lorsque les assujettis ont recours à ce régime particulier, celui-ci s'applique à l'ensemble de leurs ventes à distance de biens importés de territoires tiers ou de pays tiers qui relèvent du champ d'application de ce régime.

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

106

106

B. 1. Vente à distance extracommunautaire

LawTax

Introduction générale:

- A côté du régime particulier de simplification IOSS, un second régime particulier (« **régime particulier pour la déclaration et le paiement de la TVA** ») existe et est détaillé sous le **point 7.2. circ. n°72/2021**.
- L'**art 58sexies CTVA** instaure ce second régime particulier de simplification pour la déclaration et le paiement de la TVA due lors de l'importation en Belgique de biens autres que des produits soumis à accise, contenus dans des envois d'une valeur intrinsèque n'excédant pas 150€, lorsque la Belgique est l'EM de destination et qu'il n'est pas fait usage du régime d'importation du système OSS prévu à l'**art 58quinquies CTVA** applicable aux ventes à distance de biens importés d'un territoire tiers ou d'un pays tiers.
- Ce régime constitue un régime alternatif de simplification pour les ventes à distance de biens importés d'un territoire tiers ou pays tiers, visé à l'**art 1^{er} § 20, du Code de la TVA**, pour lesquelles le fournisseur aurait pu choisir de remplir les obligations TVA y afférentes par le biais du régime d'importation du système OSS.
- Le régime particulier pour la déclaration et le paiement de la TVA à l'importation ne peut donc pas être utilisé pour remplir les obligations TVA des importations liées à des livraisons de biens pour lesquelles le régime d'importation du système OSS ne s'applique pas.

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

107

107

B. 1. Vente à distance extracommunautaire

LawTax

[Vente à distance de biens importés de territoires/pays tiers \(Art. 14, 4, 2, directive 2006/112/CE \(inséré par art. 2, 1\), directive \(UE\) 2017/2455 du Conseil\)\)](#)

Sont visées principalement les ventes sur des sites internet mais d'autres types de ventes à distance (ex. par téléphone) sont également couvertes

- vente de biens expédiés ou transportés par le fournisseur ou pour son compte (y compris lorsque le fournisseur intervient indirectement dans le transport ou l'expédition)
- à partir d'un territoire tiers ou d'un pays tiers
- importés dans l'UE à destination d'un particulier non assujéti à la TVA (ventes B2C) (ou d'un assujéti ou d'une personne morale non assujéti dont les acquisitions intracommunautaires de biens ne sont pas soumises à la TVA)

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

108

108

B. 1. Vente à distance extracommunautaire

LawTax

[Vente à distance de biens importés de territoires/pays tiers \(Art. 14, 4, 2, directive 2006/112/CE \(inséré par art. 2, 1\), directive \(UE\) 2017/2455 du Conseil\)](#)

Une vente de biens qui sont importés de pays/territoires tiers va donner lieu à deux opérations distinctes en matière de TVA :

- Une livraison de biens entre le fournisseur et le consommateur final dans l'UE, localisée ou non dans l'UE
- Une importation de biens dans l'UE, exemptée ou non de TVA selon le cas



Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

109

109

B. 1. Vente à distance extracommunautaire

LawTax

[Vente à distance de biens importés de territoires/pays tiers \(Art. 14, 4, 2, directive 2006/112/CE \(inséré par art. 2, 1\), directive \(UE\) 2017/2455 du Conseil\)](#)

Jusqu'au 1er juillet 2021:

- Livraison : localisée au lieu de départ du transport (USA)
- Importation: lieu d'entrée dans l'UE. Redevable ? destinataire
 - Soit fournisseur (possibilité ET 14000 en Belgique)
 - Soit acquéreur

Franchise si moins de 22€

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

110

110

B. 1. Vente à distance extracommunautaire LawTax

[Vente à distance de biens importés de territoires/pays tiers \(Art. 14, 4, 2, directive 2006/112/CE \(inséré par art. 2, 1\), directive \(UE\) 2017/2455 du Conseil\)](#)

Changement au 1er juillet 2021:

- Suppression de l'exemption TVA pour l'importation des biens de faible valeur ($\leq 22\text{€}$ en Belgique)
 - Instauration d'une exemption de TVA à l'importation
- Changement des localisations des ventes à distance

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

111

111

B. 1. Vente à distance extracommunautaire LawTax

B.1.2. Présentation de la **circulaire 2021/C/72 du 27 juillet 2021**

- principe fondamental d'une vente à distance de biens importés de territoire tiers ou de pays tiers selon lequel une telle vente donne lieu à plusieurs faits générateurs de la taxation (voir **point 4.3. circ.**) ;
- le lieu des opérations: Le régime de vente à distance de biens de territoires tiers ou pays tiers vise à garantir taxation dans l'EM de destination finale des biens (l'EM vers lequel l'acheteur fait expédier les biens) (voir **point 4.4. circ.**);
- règles en matière d'exigibilité (voir **point 4.5. circ.**). Une dérogation aux règles générales pour les ventes à distance de biens importés de territoires tiers ou de pays tiers a été introduite afin de prendre en compte, dans certaines situations, le moment où le paiement est accepté ;
- le taux de TVA applicable aux opérations concernées (voir **point 4.6. circ.**) ;
- la notion de destinataire à l'importation telle qu'applicable depuis le 01.07.2021 (voir **point 4.7. circ.**) ;
- les aspects TVA de la déclaration en douane pour l'importation (voir **point 4.8. circ.**) ;

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

112

112

B. 1. Vente à distance extracommunautaire

LawTax

B.1.2. Présentation de la circulaire 2021/C/72 du 27 juillet 2021

- les règles particulières applicables pour les biens contenus dans des envois d'une valeur intrinsèque ne dépassant pas 150€ (biens de faible valeur) (voir [point 4.9. circ.](#)) en ce compris:
 - le **concept de fournisseur présumé** (interface électronique) (voir [point 4.9.3. circ.](#));
 - les **deux régimes particuliers de simplification pour la déclaration et le paiement de la taxe prévus pour les ventes à distance de biens importés de territoires tiers ou de pays tiers**:
 - ✓ **Régime d'importation/guichet unique**: visé par l'[art 58quinquies CTVA](#) et qui permet au fournisseur qui effectue des ventes à distance de biens importés de territoires/pays tiers contenus dans des envois d'une valeur intrinsèque ne dépassant pas 150€ de déclarer et payer la TVA due dans l'UE par le biais d'une déclaration I-OSS centralisée dans un seul EM. Les produits soumis à accises visés à l'[art 1^{er} § 6, 4^o CTVA](#) ([art 2, 3 de la directive 2006/112/CE](#)) sont exclus du régime (voir [point 4.9.4. et point 7.1 circ.](#));
 - ✓ **Régime particulier pour la déclaration et le paiement de la TVA à l'importation**:

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

113

113

B. 1. Vente à distance extracommunautaire

LawTax

B.1.2. Présentation de la circulaire 2021/C/72 du 27 juillet 2021

- ✓ **Régime d'importation/guichet unique**:
- ✓ **Régime particulier pour la déclaration et le paiement de la TVA à l'importation: art 58sexies CTVA**
 - Régime de simplification pour la déclaration et le paiement de la TVA due lors de l'importation en Belgique de biens autres que des produits soumis à accise, contenus dans des envois d'une valeur intrinsèque ne dépassant pas 150€, lorsque la Belgique est l'EM de destination et qu'il n'est pas fait usage du régime d'importation du système OSS;
 - = régime alternatif de simplification pour les ventes à distance de biens importés d'un territoire tiers ou d'un pays tiers pour lesquelles le fournisseur aurait pu choisir de remplir les obligations TVA y afférentes par le biais du régime d'importation du système OSS. En plus des conditions d'application du régime d'importation du système OSS, le régime particulier est également soumis à un certain nombre de conditions complémentaires;
 - Contrairement au régime d'importation du système OSS, l'importation de biens est taxée sous le régime particulier, et la vente à distance n'est pas soumise à la taxe dans la Communauté;
 - Cfr. [points 4.9.5. et point 7.2. circ.](#)

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

114

114

B. 1. Vente à distance extracommunautaire

LawTax

[Vente à distance de biens importés de territoires/pays tiers \(Art. 14, 4, 2, directive 2006/112/CE \(inséré par art. 2, 1\), directive \(UE\) 2017/2455 du Conseil\)](#)

B.1.2. Présentation de la circulaire 2021/C/72 du 27 juillet 2021

L'ensemble des hypothèses visées par la circulaire 2021/C/21 du 27 juillet 2021 (voir point 4.10.2 circ.) sont:

1. EM d'entrée des biens dans la Communauté correspond à l'EM de destination

- Fournisseur fait usage du régime d'importation du système OSS
- Fournisseur présumé fait usage du régime d'importation du système OSS
- Fournisseur agit en tant que destinataire sans application régime importation OSS
- Fournisseur présumé agit en tant que destinataire sans application régime import. OSS
- Acquéreur agit en tant que destinataire sans application du régime OSS ni du régime particulier pour la déclaration et le paiement de la TVA à l'importation
- Acquéreur agit en tant que destinataire avec du régime particulier pour la déclaration et le paiement de la TVA à l'importation (achat direct auprès du fournisseur)
- Acquéreur agit en tant que destinataire avec du régime particulier pour la déclaration et le paiement de la TVA à l'importation (achat facilité par un interface électronique)

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

115

115

B. 1. Vente à distance extracommunautaire

LawTax

2. EM d'entrée des biens dans la Communauté n'est pas l'EM de destination finale des biens (voir point 4.10.3. circ.)

- La vente à distance de biens importés de territoires tiers ou de pays tiers porte sur des biens contenus dans des envois d'une valeur intrinsèque ne dépassant pas 150€ et le fournisseur choisit d'utiliser le régime particulier d'importation (IOSS)
- La vente à distance de biens importés de territoires tiers ou de pays tiers porte sur des biens contenus dans des envois d'une valeur intrinsèque ne dépassant pas 150€ et le fournisseur présumé choisit d'utiliser le régime particulier d'importation (IOSS)
- La vente à distance de biens importés de territoires tiers ou de pays tiers porte sur des biens contenus dans des envois d'une valeur intrinsèque ne dépassant pas 150€ et le fournisseur choisit de ne pas utiliser le régime particulier d'importation (IOSS)
- La vente à distance de biens importés de territoires tiers ou de pays tiers porte sur des biens contenus dans des envois d'une valeur intrinsèque ne dépassant pas 150€ et le fournisseur présumé choisit de ne pas utiliser le régime particulier d'importation (IOSS)
- La vente à distance de biens importés de territoires tiers ou de pays tiers porte sur des biens contenus dans des envois d'une valeur intrinsèque dépassant 150€ sans intervention d'un fournisseur présumé

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

116

116

B. 1. Vente à distance extracommunautaire

LawTax

[Vente à distance de biens importés de territoires/pays tiers \(Art. 14, 4, 2, directive 2006/112/CE \(inséré par art. 2, 1\), directive \(UE\) 2017/2455 du Conseil\)](#)

1. Suppression franchise 22€ à l'importation

Valeur des biens importés contenus dans les envois	Avant 1er juillet : TVA	Avant 1er juillet: Douanes	Après 1er juillet: TVA	Après 1er juillet: Douanes
Moins de 22 eur	Exonération de TVA	Exonération de droits de douane	TVA due dans l'UE	Exonération des droits de douane
Entre 22 et 150 eur	TVA due dans l'UE	Exonération de droits de douane	TVA due dans l'UE	Exonération des droits de douane
Plus de 150 eur	TVA due dans l'UE	Droits de douane dus dans l'UE	TVA due dans l'UE	Droits de douane dus dans l'UE

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

117

117

B. 1. Vente à distance extracommunautaire

LawTax

[Vente à distance de biens importés de territoires/pays tiers \(Art. 14, 4, 2, directive 2006/112/CE \(inséré par art. 2, 1\), directive \(UE\) 2017/2455 du Conseil\)](#)

2. Exemption à l'importation

Instauration d'une exemption de TVA à l'importation uniquement en cas d'utilisation du régime I-OSS (pour les envois jusqu'à 150€) couplée à une taxation des ventes à distance de biens importés de territoires/pays tiers

Art. 143, 1, c bis), directive 2006/112/CE (inséré par art. 2, 9), directive (UE) 2017/2455 du Conseil

IOSS optionnel mais offre une exemption à l'importation

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

118

118

B. 1. Vente à distance extracommunautaire

LawTax

[Vente à distance de biens importés de territoires/pays tiers \(Art. 14, 4, 2, directive 2006/112/CE \(inséré par art. 2, 1\), directive \(UE\) 2017/2455 du Conseil\)](#)

3. Localisation

Le lieu de livraison de ces biens dépend du lieu où les biens sont mis en libre pratique dans l'UE (à savoir l'État membre d'importation) et du lieu de destination finale des biens.

Les situations ci-dessous peuvent se présenter.

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

119

119

[Vente à distance de biens importés de territoires/pays tiers \(Art. 14, 4, 2, directive 2006/112/CE \(inséré par art. 2, 1\), directive \(UE\) 2017/2455 du Conseil\)](#)

3. Localisation

1) L'État membre d'importation de l'UE est également l'État membre de destination finale des biens

a) Lieu de livraison de la vente à distance de biens:

- i) si le régime d'importation (IOSS) est utilisé: l'État membre de l'UE d'arrivée de l'expédition ou du transport des biens de faible valeur à destination de l'acquéreur [article 33, point c), de la directive TVA];
- ii) si le régime d'importation (IOSS) n'est pas utilisé:
 - i) si le redevable de la TVA est l'acquéreur – le lieu où les biens de faible valeur se trouvent au moment du départ de l'expédition ou du transport des biens à destination de l'acquéreur, c'est-à-dire le pays tiers ou le territoire tiers (**article 32, premier alinéa, de la directive TVA**). Dans ce cas, la vente à distance de biens n'est pas imposable dans l'UE;
 - ii) si le redevable de la TVA est le fournisseur ou une interface électronique en tant que fournisseur présumé – le lieu où les biens sont importés dans l'UE (**article 32, second alinéa, de la directive TVA**). Dans ce cas, la vente à distance est imposable dans l'UE.

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

LawTax

120

120

[Vente à distance de biens importés de territoires/pays tiers \(Art. 14, 4, 2, directive 2006/112/CE \(inséré par art. 2, 1\), directive \(UE\) 2017/2455 du Conseil\)](#)

3. Localisation

1) L'État membre d'importation de l'UE est également l'État membre de destination finale des biens

b) Lieu de livraison des importations de biens de faible valeur: il s'agit du lieu où les biens de faible valeur entrent dans l'UE (article 60 de la directive TVA):

- i) si le régime d'importation (IOSS) est utilisé, l'importation de biens de faible valeur est exonérée de la TVA [article 143, paragraphe 1, point c bis), de la directive TVA];
- ii) si le régime d'importation (IOSS) n'est pas utilisé, la TVA est due à l'importation.

LawTax

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

121

121

[Vente à distance de biens importés de territoires/pays tiers \(Art. 14, 4, 2, directive 2006/112/CE \(inséré par art. 2, 1\), directive \(UE\) 2017/2455 du Conseil\)](#)

3. Localisation

2) L'État membre d'importation de l'UE n'est pas l'État membre de destination finale des biens.

a) Lieu de livraison de la vente à distance de biens:

- i) l'État membre dans lequel les biens de faible valeur se trouvent au moment de l'arrivée de l'expédition ou du transport des biens à destination de l'acquéreur, c'est-à-dire l'État membre de destination finale [article 33, point b), de la directive TVA].

b) Lieu de livraison des importations de biens de faible valeur : il s'agit du lieu où les biens de faible valeur entrent dans l'UE ou sont mis en libre pratique (articles 60 ou 61 de la directive TVA):

- i) si le régime d'importation (IOSS) est utilisé, l'importation de biens de faible valeur est exonérée de la TVA [article 143, paragraphe 1, point c bis), de la directive TVA].
- ii) si le régime d'importation (IOSS) n'est pas utilisé, la TVA est due à l'importation dans l'État membre de l'UE de destination finale des biens.

LawTax

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

122

122

[Vente à distance de biens importés de territoires/pays tiers \(Art. 14, 4, 2, directive 2006/112/CE \(inséré par art. 2, 1\), directive \(UE\) 2017/2455 du Conseil\)\)](#)

3. Localisation

2) L'État membre d'importation de l'UE n'est pas l'État membre de destination finale des biens.

a) Lieu de livraison de la vente à distance de biens:

- i) l'État membre dans lequel les biens de faible valeur se trouvent au moment de l'arrivée de l'expédition ou du transport des biens à destination de l'acquéreur, c'est-à-dire l'État membre de destination finale [article 33, point b), de la directive TVA].

b) Lieu de livraison des importations de biens de faible valeur : il s'agit du lieu où les biens de faible valeur entrent dans l'UE ou sont mis en libre pratique (articles 60 ou 61 de la directive TVA):

- i) si le régime d'importation (IOSS) est utilisé, l'importation de biens de faible valeur est exonérée de la TVA [article 143, paragraphe 1, point c bis), de la directive TVA].
- ii) si le régime d'importation (IOSS) n'est pas utilisé, la TVA est due à l'importation dans l'État membre de l'UE de destination finale des biens.

LawTax

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

123

123

B. 1. Vente à distance extracommunautaire

LawTax

[Vente à distance de biens importés de territoires/pays tiers \(Art. 14, 4, 2, directive 2006/112/CE \(inséré par art. 2, 1\), directive \(UE\) 2017/2455 du Conseil\)\)](#)

Une vente de biens qui sont importés de pays/territoires tiers va donner lieu à deux opérations distinctes en matière de TVA :

- Une livraison de biens entre le fournisseur et le consommateur final dans l'UE, localisée ou non dans l'UE
- Une importation de biens dans l'UE, exemptée ou non de TVA selon le cas



Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

124

124

B. 1. Vente à distance extracommunautaire

LawTax

[Vente à distance de biens importés de territoires/pays tiers \(Art. 14, 4, 2, directive 2006/112/CE \(inséré par art. 2, 1\), directive \(UE\) 2017/2455 du Conseil\)](#)

Hypothèse 1 : application du régime I-OSS par le fournisseur:

- VAD : localisée en Belgique. Redevable ? fournisseur
- Importation: localisée en Belgique mais franchise à l'importation (car utilisation IOSS)

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

125

125

B. 1. Vente à distance extracommunautaire

LawTax

[Vente à distance de biens importés de territoires/pays tiers \(Art. 14, 4, 2, directive 2006/112/CE \(inséré par art. 2, 1\), directive \(UE\) 2017/2455 du Conseil\)](#)

Hypothèse 2 : Non-application du régime I-OSS par le fournisseur:

Si le destinataire est le particulier

- VAD : localisée en dehors de l'UE
- Importation: localisée en Belgique et due par le particulier

Si le destinataire est le fournisseur

- VAD: localisée en Belgique et due par le fournisseur (déclaration)
- Importation: localisée en Belgique et due par le fournisseur (possibilité ET 14000)

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

126

126

B. 1. Vente à distance extracommunautaire

LawTax

[Vente à distance de biens importés de territoires/pays tiers \(Art. 14, 4, 2, directive 2006/112/CE \(inséré par art. 2, 1\), directive \(UE\) 2017/2455 du Conseil\)](#)



Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

127

127

B. 1. Vente à distance extracommunautaire

LawTax

[Vente à distance de biens importés de territoires/pays tiers \(Art. 14, 4, 2, directive 2006/112/CE \(inséré par art. 2, 1\), directive \(UE\) 2017/2455 du Conseil\)](#)

Hypothèse 1 : application du régime I-OSS par le fournisseur:

- VAD : localisée dans l'EM d'arrivée (BE). Redevable ? fournisseur
- Importation: localisée en France mais franchise à l'importation (car utilisation IOSS)

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

128

128

B. 1. Vente à distance extracommunautaire

LawTax

[Vente à distance de biens importés de territoires/pays tiers \(Art. 14, 4, 2, directive 2006/112/CE \(inséré par art. 2, 1\), directive \(UE\) 2017/2455 du Conseil\)](#)

Hypothèse 2 : Non-application du régime I-OSS par le fournisseur:

[Application obligatoire du régime suspensif de transit](#)

Si le destinataire est le particulier

- VAD : localisée hors EU
- Importation: localisée dans l'EM de mise en pratique (BE) et due par le particulier

Si le destinataire est le fournisseur

- VAD: localisée en BE et due par le fournisseur (déclaration)
- Importation: localisée dans l'EM de mise en pratique (BE) et due par le fournisseur (possibilité ET 14000)

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

129

129

B. 1. Vente à distance extracommunautaire

LawTax

[Vente à distance de biens importés de territoires/pays tiers \(Art. 14, 4, 2, directive 2006/112/CE \(inséré par art. 2, 1\), directive \(UE\) 2017/2455 du Conseil\)](#)



Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

130

130

B. 1. Vente à distance extracommunautaire

LawTax

[Vente à distance de biens importés de territoires/pays tiers \(Art. 14, 4, 2, directive 2006/112/CE \(inséré par art. 2, 1\), directive \(UE\) 2017/2455 du Conseil \)](#)

Hypothèse 3 : Marchandise de plus de 150€:

- Importation : FR
- VAD: localisée en BE et due par le fournisseur (déclaration)

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

131

131

LawTax

<p>1. Avant la vente à l'acquéreur en Belgique</p>	<p>Aucune obligation TVA dans le chef du fournisseur ou du fournisseur présumé.</p>
<p>2. Au moment de la vente à l'acquéreur en Belgique</p>	<p>La livraison est considérée comme une vente à distance de biens importés d'un territoire tiers ou d'un pays tiers au sens de l'article 1^{er}, § 20, du Code de la TVA. Il s'agit de biens autres que les produits soumis à accise visés à l'article 1^{er}, § 6, 4^o, du Code de la TVA qui sont expédiés en Belgique dans un envoi d'une valeur intrinsèque n'excédant pas 150 euros.</p> <p>Il n'est pas fait usage du régime d'importation du système OSS (cela implique que le fournisseur ou le fournisseur présumé n'est pas enregistré dans le régime d'importation du système OSS).</p> <p>Le fournisseur ou fournisseur présumé ne facture pas de TVA belge.</p>

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

132

132

<p>3. Au moment de l'arrivée des biens en Belgique</p>	<p>L'importation est localisée en Belgique sur la base de l'art 23, § 3 ou de l'art 23, § 4, 3° CTVA, selon que les biens sont introduits dans la Communauté via respectivement la Belgique ou un autre EM.</p> <p>La personne qui présente les biens à la douane introduit une déclaration en douane électronique via le système de gestion des déclarations d'importation (IDMS - Import Declaration Management System) avec l'ensemble de données H7 pour la mise en libre pratique des biens, dans laquelle l'acquéreur est désigné comme destinataire au sens de l'art 6 § 2 al 3, 2° AR n° 7. En outre, il indique les code C07 et F49 dans le champ des codes des procédures complémentaires (G.E. 11 10 000 000) et le type de décision et son numéro de référence dans les champs des pièces justificatives (respectivement G.E. 12 03 002 000 et G.E. 12 03 001 000).</p> <p>Les biens sont mis en libre pratique avec report de perception de la TVA. La TVA due à l'importation n'est donc pas payée aux autorités douanières.</p>
---	---

<p>4. Au moment de la livraison des biens à l'acquéreur en Belgique</p>	<p><i>a. Les biens sont livrés et l'acquéreur accepte l'envoi</i></p> <p>L'acquéreur paie la TVA due à l'importation à la personne qui a présenté les biens à la douane (en principe, avant ou au moment de la livraison des biens).</p> <p><i>b. Les biens ne sont pas livrés ou l'acquéreur refuse l'envoi</i></p> <p>L'acquéreur ne paie pas la TVA due à l'importation à la personne qui a présenté les biens à la douane.</p>
--	--

<p>5. Déclaration et paiement de la TVA par la personne qui a présenté les biens à la douane</p>	<p style="text-align: right;">LawTax</p> <p><i>a. Les biens ont été livrés et l'acquéreur a accepté l'envoi</i></p> <p>Le 14^{ème} jour du mois suivant celui au cours duquel la déclaration en douane de mise en libre pratique est introduite, la TVA due à l'importation est reprise dans la décla mensuelle automatiquement générée par les autorités douanières.</p> <p>Le montant total de la TVA due figurant dans la déclaration mensuelle doit être payée aux autorités douanières au plus tard le 16^{ème} jour du mois suivant le mois auquel la déclaration mensuelle se rapporte.</p> <p><i>b. Les biens n'ont pas été livrés ou l'acquéreur a refusé l'envoi</i></p> <p>La personne qui a présenté les biens à la douane invalide la déclaration en douane de mise en libre pratique.</p> <p>Si l'invalidation de la décla en douane est effectuée avant le 14^{ème} jour du mois suivant le mois intro décla en douane, l'importation n'est pas reprise dans la décla mensuelle et, par conséquent, aucune TVA n'est due pour cette importation.</p> <p>Si l'invalidation de la décla en douane a lieu le ou après le 14^{ème} jour du mois suivant le mois intro décla en douane, l'importation des biens est reprise dans la décla mensuelle et la TVA doit donc être payée sur cette importation (voir a., ci-dessus). La personne qui a présenté les biens à la douane peut alors demander le remboursement TVA payée auprès de l'Adm Générale des Douanes et Accises.</p>
---	--

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

135

135

B. 1. Vente à distance extracommunautaire

LawTax

B.1.5. Exercices

1.

Un vendeur belge vend des vêtements (colis envoyé d'une valeur \leq à 150 euros) sur son propre site internet à des clients particuliers en Belgique, en France et en Allemagne.

Les vêtements payés sur le site au mois de juillet sont transportés, à partir d'une usine en Inde, par un transporteur agissant pour le compte du vendeur belge.

Les chaussures rentrent dans l'UE par l'aéroport de Zaventem en août et sont ensuite acheminées vers les clients.

Le vendeur belge souhaite utiliser le régime I-OSS

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

136

136

B. 1. Vente à distance extracommunautaire

LawTax

B.1.5. Exercices

Avant les ventes en ligne	Au moment des ventes en ligne	Au point d'entrée dans l'UE	Au plus tard le dernier jour du mois qui suit celui de la vente
<p><u>Le vendeur belge</u> s'identifie dans le régime I-OSS en <u>Belgique</u> (EM de son siège d'activité) par voie électronique. Il reçoit un numéro I-OSS (IMxxxxxyyyz) de la <u>part des autorités belges</u></p>	<p>Le vendeur belge porte en compte la TVA belge (21 %) à ses clients belges, la TVA française à ses clients français et la TVA allemande à ses clients allemands</p>	<p>A l'arrivée des biens à l'aéroport de Zaventem, le déclarant en douane dépose une déclaration d'importation. Les autorités douanières belges vérifient la validité du numéro I-OSS et la valeur des vêtements. Si tout est conforme, les vêtements sont mis en libre pratique sans paiement de la TVA à l'importation</p>	<p><u>Le vendeur belge</u> dépose une déclaration électronique I-OSS <u>en Belgique</u> pour le 31 août au plus tard, reprenant ses ventes à distance extracommunautaires du mois de juillet (y compris celles réalisées en Belgique). La TVA en découlant doit être payée dans le même délai</p>

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

137

137

B. 1. Vente à distance extracommunautaire

LawTax

B.1.5. Exercices

2.

Un vendeur belge vend des vêtements (colis envoyé d'une valeur ≤ à 150 euros) sur son propre site internet à des clients particuliers en Belgique, en France et en Allemagne.

Il possède également un établissement stable en Espagne qui vend des vêtements (colis envoyé d'une valeur ≤ à 150 euros) sur son propre site internet à des clients particuliers en Espagne et au Portugal.

Les vêtements payés sur le site internet belge au mois de juillet sont transportés, à partir d'une usine en Chine, par un transporteur agissant pour le compte du vendeur belge. Les vêtements rentrent dans l'UE par le port de Rotterdam en août et sont ensuite acheminées vers les clients.

Les vêtements payés sur le site internet espagnol au mois de juillet sont transportés, à partir d'une usine en Corée du Sud, par un transporteur agissant pour le compte de l'établissement stable espagnol. Les vêtements rentrent dans l'UE par le port d'Algésiras en août et sont ensuite acheminées vers les clients.

Le vendeur belge souhaite utiliser le régime I-OSS

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

138

138

B. 1. Vente à distance extracommunautaire

LawTax

B.1.5. Exercices

Avant les ventes en ligne	Au moment des ventes en ligne	Au point d'entrée dans l'UE	Au plus tard le dernier jour du mois qui suit celui de la vente
<p><u>Le vendeur belge</u> s'identifie dans le régime I-OSS en <u>Belgique</u> (EM de son siège d'activité économique principal) par voie électronique. Il reçoit un numéro I-OSS (IMxxxxxyyyyyy) de la <u>part des autorités belges</u></p>	<p>Le vendeur belge porte en compte la TVA belge (21 %) à ses clients belges, la TVA française à ses clients français et la TVA allemande à ses clients allemands. L'établissement espagnol porte en compte la TVA espagnole à ses clients espagnols et la TVA portugaise à ses clients portugais</p>	<p>A l'arrivée des biens aux ports de Rotterdam et au d'Algésiras, le déclarant en douane dépose une déclaration d'importation. Les autorités douanières NL et ESP vérifient la validité du numéro I-OSS et la valeur vêtements. Si tout est conforme, les vêtements sont mis en libre pratique sans paiement de la TVA à l'importation</p>	<p><u>Le vendeur belge</u> dépose déclaration électronique I-OSS en <u>Belgique</u> pour le 31 août au plus tard, reprenant les vâdistance extracom de juillet :</p> <ul style="list-style-type: none"> - qu'il a faites (y compris celles en Belgique) ; - que son établissement stable espagnol a faites (y compris en Espagne). <p>La TVA en découlant doit être payée ds même délai</p>

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

139

139

B. 1. Vente à distance extracommunautaire

LawTax

B.1.5. Exercices

3.

Un vendeur canadien, non établi dans l'UE, vend des chaussures (colis envoyé d'une valeur ≤ à 150 euros) sur son propre site internet à des clients particuliers en Belgique, en France et en Allemagne.

Les chaussures payées sur le site au mois de juillet sont transportées, à partir de son usine au Canada, par un transporteur agissant pour le compte du vendeur canadien.

Les chaussures rentrent dans l'UE par le port d'Anvers en août et sont ensuite acheminées vers les clients.

Le vendeur canadien souhaite utiliser le régime I-OSS. Il doit obligatoirement désigner un intermédiaire établi dans l'UE. Il choisit un intermédiaire belge.

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

140

140

B. 1. Vente à distance extracommunautaire

LawTax

B.1.5. Exercices

Avant les ventes en ligne	Au moment des ventes en ligne	Au point d'entrée dans l'UE	Au plus tard le dernier jour du mois qui suit celui de la vente
<p>L'<u>intermédiaire belge</u> identifie le vendeur canadien dans le régime I-OSS en <u>Belgique</u> (EM du siège d'activité de l'intermédiaire) par voie électronique. Un numéro I-OSS (IMxxxxxyyyyyyz) est attribué, via l'intermédiaire, au vendeur canadien par <u>les autorités belges</u></p>	<p>Le vendeur canadien doit porter en compte la TVA belge (21 %) à ses clients belges, la TVA française à ses clients français et la TVA allemande à ses clients allemands</p>	<p>A l'arrivée des biens au port d'Anvers, le déclarant en douane dépose une déclaration d'importation. Les autorités douanières belges vérifient validité numéro I-OSS et la valeur des chaussures. Si tout est conforme, les chaussures sont mises en libre pratique sans paiement TVA à l'import.</p>	<p>L'<u>intermédiaire belge</u> dépose la déclaration électronique I-OSS du vendeur canadien pour le 31/8 au + tard en <u>Belgique</u>, reprenant les ventes à distance extracommunautaires effectuées par le vendeur canadien au mois de juillet. La TVA en découlant doit être payée dans même délai</p>

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

141

141

B. 1. Vente à distance extracommunautaire

LawTax

B.1.5. Exercices

4.

Un vendeur norvégien, non établi dans l'UE, vend des articles de sport (colis envoyé d'une valeur ≤ à 150 euros) sur son propre site internet à des clients particuliers en Suède, au Danemark et en Allemagne.

Les articles de sport payés sur le site au mois de juillet sont transportés, à partir de son usine en Norvège, par avion pour le compte du vendeur norvégien. Les articles de sport rentrent dans l'UE par l'aéroport de Copenhague (Danemark) en août et sont ensuite acheminés vers les clients.

Le vendeur norvégien souhaite utiliser le régime I-OSS. Comme il est établi dans un pays tiers avec lequel il existe un instrument juridique relatif à l'assistance mutuelle ayant une portée similaire à celle prévue par la directive 2010/24/UE, il décide de s'inscrire directement en Belgique, sans avoir recours à un intermédiaire.

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

142

142

B. 1. Vente à distance extracommunautaire

LawTax

Avant les ventes en ligne	Au moment des ventes en ligne	Au point d'entrée dans l'UE	Au plus tard le dernier jour du mois qui suit celui de la vente
<p><u>Le vendeur norvégien</u> s'identifie dans le régime I-OSS en <u>Belgique</u> par voie électronique. Il reçoit un numéro I-OSS (IMxxxxxyyyzz) de la <u>part des autorités belges</u></p>	<p>Le vendeur norvégien porte en compte la TVA suédoise à ses clients suédois, la TVA danoise à ses clients danois et la TVA allemande à ses clients allemands.</p>	<p>A l'arrivée des biens à l'aéroport de Copenhague, le déclarant en douane dépose une déclaration d'importation. Les autorités douanières danoises vérifient la validité du numéro I-OSS et la valeur des articles de sport. Si tout est conforme, les articles de sport sont mis en libre pratique sans paiement de la TVA à l'importation</p>	<p><u>Le vendeur norvégien</u> dépose une déclaration électronique I-OSS en <u>Belgique</u> pour le 31 août au plus tard, reprenant les ventes à distance extracommunautaires du mois de juillet.</p> <p>La TVA en découlant doit être payée dans le même délai</p>

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

143

143

B. 1. Vente à distance extracommunautaire

LawTax

B.1.5. Exercices

5.

Un vendeur vend des chaussures (colis envoyé d'une valeur \leq à 150 euros) à des clients particuliers en Belgique, en France et en Allemagne par le biais d'un site d'e-commerce belge (plateforme).

Les chaussures payées sur le site au mois de juillet sont transportées, à partir d'une usine au Royaume-Uni (Angleterre), pour le compte du vendeur par train.

Les chaussures rentrent dans l'UE par la gare de Bruxelles-Midi en août et sont ensuite acheminées vers les clients.

La plateforme belge, considérée comme le fournisseur présumé, souhaite utiliser le régime I-OSS

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

144

144

B. 1. Vente à distance extracommunautaire

LawTax

B.1.5. Exercices

Avant les ventes en ligne	Au moment des ventes en ligne	Au point d'entrée dans l'UE	Au plus tard le dernier jour du mois qui suit celui de la vente
<p><u>La plateforme belge</u> s'identifie dans le régime I-OSS en <u>Belgique</u> (EM de son siège d'activité) par voie électronique. Elle reçoit un numéro I-OSS (IMxxxxxyyyz) de la <u>part des autorités belges</u></p>	<p><u>La plateforme belge</u> porte en compte la TVA belge (21 %) aux clients belges, la TVA française aux clients français et la TVA allemande aux clients allemands</p>	<p>A l'arrivée des biens à la gare de Bruxelles midi, le déclarant en douane dépose une déclaration d'importation. Les autorités douanières belges vérifient la validité du numéro I-OSS et la valeur des chaussures. Si tout est conforme, les chaussures sont mises en libre pratique sans paiement de la TVA à l'importation</p>	<p><u>La plateforme belge</u> dépose une déclaration électronique I-OSS <u>en Belgique</u> pour le 31 août au plus tard, reprenant ses ventes à distance extracommunautaires du mois de juillet (y compris celles réalisées en Belgique). La TVA en découlant doit être payée dans le même délai</p>

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

145

145

B. 1. Vente à distance extracommunautaire

LawTax

B.1.5. Exercices

6.

Le 20.09.2021, un particulier belge achète une paire de chaussures pour un montant de 100 euros via la boutique en ligne d'un détaillant en chaussures britannique.

Les chaussures sont emballées dans un colis postal et collectées par le service postal britannique dans le magasin du vendeur de chaussures britannique à Manchester. L'envoi, consistant en ce colis postal, est transporté par avion dans un sac postal pour le compte du détaillant en chaussures britannique et arrive à Zaventem le 22.09.2021, endroit où le sac postal est remis aux services postaux belges.

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

146

146

B. 1. Vente à distance extracommunautaire

LawTax

B.1.5. Exercices

- Les chaussures sont mises en libre pratique en Belgique. Par conséquent, l'importation est localisée en Belgique conformément à l'article 23, § 3, du Code de la TVA et est soumise à la TVA en Belgique en vertu de l'article 3 du Code de la TVA.
- Les services postaux belges souhaitent bénéficier du régime particulier pour la déclaration et le paiement de la TVA à l'importation. A cette fin, les services postaux belges présentent les chaussures à la douane et introduisent une déclaration en douane de mise en libre pratique qui désigne le client particulier belge comme destinataire au sens de l'art 6, § 2, al 3, 2° AR n° 7. Cette déclaration en douane mentionne la TVA due à l'importation, mais ce montant n'est pas encore payé aux autorités douanières.
- Afin d'indiquer que l'importation est effectuée dans le cadre du régime particulier, les services postaux belges insèrent également les données utiles dans la déclaration en douane électronique avec l'ensemble des données H7 introduite via le système de gestion des déclarations à l'importation (IDMS - Import Declaration Management System).
- La livraison est considérée comme une vente à distance de biens importés d'un territoire tiers ou d'un pays tiers qui est localisée en dehors de la Communauté, à Manchester (Royaume-Uni), conformément à l'article 14, § 2, alinéa 1^{er}, du Code de la TVA. Cette livraison n'est donc pas soumise à la TVA dans la Communauté.

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

147

147

B. 1. Vente à distance extracommunautaire

LawTax

B.1.5. Exercices

- Lorsque les services postaux belges livrent les biens au client en Belgique le 25.09.2021, ce dernier peut soit accepter, soit refuser le colis :
 - si le client accepte le colis, il paie la TVA due à l'importation aux services postaux belges (en principe, avant ou au moment de la livraison). La TVA due à l'importation est reprise dans la déclaration mensuelle que les autorités douanières génèrent automatiquement pour les services postaux belges le 14.10.2021. Les services postaux belges doivent payer le montant total de la TVA due aux autorités douanières, tel qu'indiqué dans cette déclaration mensuelle, au plus tard le 16.10.2021.
 - si le client refuse le colis (par exemple, parce que ce ne sont pas les chaussures commandées qui ont été livrées, que ces chaussures sont endommagées ou qu'il ne s'attendait pas à devoir payer des sommes supplémentaires au prix de vente de 100€), il ne paie pas la TVA aux services postaux belges et ces derniers ne perçoivent donc pas ce montant. Les services postaux belges ne doivent dès lors pas payer la TVA sur l'importation des chaussures aux autorités douanières. Pour ce faire, ils doivent invalider la déclaration en douane de mise en libre pratique des chaussures.

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

148

148

B. 1. Vente à distance extracommunautaire

LawTax

B.1.5. Exercices

- ❑ Lorsque l'invalidation de la déclaration en douane intervient avant le 14.10.2021, l'importation des chaussures n'est pas reprise dans la déclaration mensuelle qui est générée automatiquement par les autorités douanières. Par conséquent, les services postaux belges ne sont pas tenus de payer la TVA sur cette importation. Les services postaux belges doivent pouvoir prouver que la TVA n'est pas due sur l'importation des chaussures et, à cette fin, doivent porter les mentions nécessaires dans leur registre visé à l'article 58sexies, § 4, du Code de la TVA (voir point 8.2.1.3. circ.).
 - ❑ Lorsque l'invalidation de la déclaration en douane a lieu le 14.10.2021 ou après cette date, l'importation des chaussures est reprise dans la déclaration mensuelle et la TVA doit donc être payée sur cette importation. Les services postaux belges peuvent alors demander le remboursement de la TVA payée auprès de l'Administration Générale des Douanes et Accises.
- L'acquéreur peut réclamer le montant de 100€ payé pour les chaussures au vendeur de chaussures britannique en suivant les procédures commerciales normales.

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

149

149

B. 1. Vente à distance extracommunautaire

LawTax

B.1.5. Exercices

7.

Le 20.09.2021, un particulier belge achète une paire de chaussures pour un montant de 100€ via la boutique en ligne d'un détaillant en chaussures britannique. Les chaussures sont emballées dans un colis postal et collectées par le service postal britannique dans le magasin du vendeur de chaussures britannique à Manchester.

L'envoi, consistant en ce colis postal, est transporté par avion dans un sac postal pour le compte du détaillant en chaussures britannique et arrive à Paris le 22.09.2021, endroit où le sac postal est remis aux services postaux français.

Les chaussures sont ensuite transportées de France vers la Belgique dans le cadre du régime douanier de transit externe et remises aux services postaux belges.

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

150

150

B. 1. Vente à distance extracommunautaire

LawTax

B.1.5. Exercices

7.

Le 20.09.2021, un particulier belge achète une paire de chaussures pour un montant de 100€ via la boutique en ligne d'un détaillant en chaussures britannique. Les chaussures sont emballées dans un colis postal et collectées par le service postal britannique dans le magasin du vendeur de chaussures britannique à Manchester.

L'envoi, consistant en ce colis postal, est transporté par avion dans un sac postal pour le compte du détaillant en chaussures britannique et arrive à Paris le 22.09.2021, endroit où le sac postal est remis aux services postaux français.

Les chaussures sont ensuite transportées de France vers la Belgique dans le cadre du régime douanier de transit externe et remises aux services postaux belges.

- Les chaussures sont soustraites du régime douanier de transit externe en Belgique et mises en libre pratique. Par conséquent, l'importation est localisée en Belgique conformément à l'article 23, § 4, 3^o, du Code de la TVA et est soumise à la TVA en Belgique conformément à l'article 3 du Code de la TVA.
- Le traitement ultérieur en matière de douane et de TVA est identique à celui de l'exemple 6.

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

151

151

LawTax

B. Vente à distance:

2. Vente à distance intracommunautaire

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

152

152

Package e-commerce – Généralisation du « OSS »

LawTax

Par « ventes à distance IC de biens », on entend les livraisons de biens expédiés ou transportés par le fournisseur ou pour son compte, y compris lorsque le fournisseur intervient indirectement dans le transport ou l'expédition des biens, à partir d'un EM autre que celui d'arrivée de l'expédition ou du transport à destination de l'acquéreur, lorsque les conditions suivantes sont réunies :

- a) la livraison de biens est effectuée pour un assujetti ou pour une PMNA, dont les AIC de biens ne sont pas soumises à la TVA en vertu **art 3, § 1^{er}**, ou pour toute autre personne non assujettie;
- b) les biens livrés sont autres que des moyens de transport neufs et autres que des biens livrés après montage ou installation, avec ou sans essai de mise en service, par le fournisseur ou pour son compte (**art 14, § 4, de la directive 2006/112/CE**).

Lorsqu'un assujetti facilite, par l'utilisation d'une interface électronique telle qu'une place de marché, une plateforme, un portail ou un dispositif similaire, la livraison de biens dans la Communauté par un assujetti non établi sur le territoire de la Communauté à une personne non assujettie, l'assujetti qui facilite la livraison est réputé avoir reçu et livré ces biens lui-même (**art 14bis, § 2, de la directive 2006/112/CE**).

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

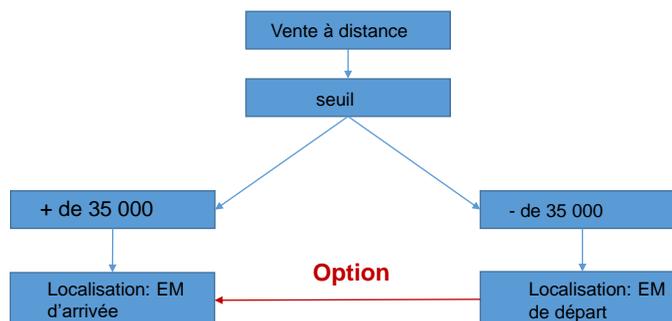
153

153

B. 2. Vente à distance intracommunautaire

LawTax

Jusqu'au 1^{er} juillet 2021 :



Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

154

154

B. 2. Vente à distance intracommunautaire (Art. 14, 4, 1, directive 2006/112/CE (inséré par art. 2, 1), directive (UE) 2017/2455 du Conseil)

LawTax

Belgium	€35 000	
Bulgaria	BGN 70 000	€35 791
Croatia	HRK 270 000	€35 621
Czech Republic	CZK 1 140 000	€41 583
Denmark	DKK 280 000	€37 498
Germany	€100 000	
Estonia	€35 000	
Ireland	€35 000	
Greece	€35 000	
Spain	€35 000	
France	€35 000	
Italy	€35 000	
Cyprus	€35 000	
Latvia	€35 000	
Lithuania	€35 000	

Luxembourg	€100 000	
Hungary	€35 000	
Malta	€35 000	
Netherlands	€100 000	
Austria	€35 000	
Poland	PLN 160 000	€39 822
Portugal	€35 000	
Romania	RON 118 000	€26 700
Slovenia	€35 000	
Slovakia	€35 000	
Finland	€35 000	
Sweden	SEK 320 000	€34 366
United Kingdom	GBP 70 000	€97 656

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

155

155

LawTax

B.2. Vente à distance intracommunautaire (Art. 14, 4, 1, directive 2006/112/CE (inséré par art. 2, 1), directive (UE) 2017/2455 du Conseil)

Sont visées principalement les ventes sur des sites internet mais d'autres types de ventes à distance (ex. par téléphone) sont également couvertes

- vente de biens expédiés ou transportés par le fournisseur ou pour son compte (y compris lorsque le fournisseur intervient indirectement dans le transport ou l'expédition)
- à partir à partir d'un État membre autre que celui d'arrivée de l'expédition ou du transport à destination de l'acquéreur
- à destination d'un particulier non assujetti à la TVA (ventes B2C). Il peut également s'agir d'un assujetti ou d'une personne morale non assujettie dont les acquisitions intracommunautaires de biens ne sont pas soumises à la TVA

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

156

156

B.2. Vente à distance intracommunautaire (Art. 14, 4, 1, directive 2006/112/CE (inséré par art. 2, 1), directive (UE) 2017/2455 du Conseil)

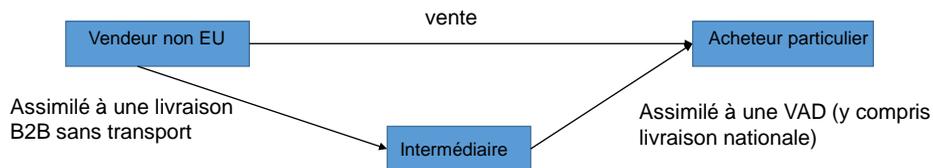
Changement au 1^{er} juillet 2021:

1. Présomption selon laquelle les interfaces électroniques agissent comme acheteurs et revendeurs pour les ventes à distance intracommunautaires de biens effectuées par des fournisseurs non établis sur le territoire de la Communauté à une personne non assujettie
2. Toutes les ventes à distance intracommunautaires de biens feront l'objet d'une application de la TVA dans l'Etat membre d'arrivée de l'expédition ou du transport à destination de l'acquéreur, sauf lorsque le fournisseur ne dépasse un certain seuil
3. Création d'un guichet unique optionnel pour les fournisseurs (y compris les réputés vendeurs) leur permettant de déclarer, dans un seul Etat membre, la TVA UE collectée sur leurs ventes à distance intracommunautaires de biens (OSS)
4. Obligations particulières pour les interfaces électroniques lorsqu'elles ne sont pas réputés vendeurs

1. Interface électronique : réputé vendeur:

Lorsqu'un assujetti facilite, par l'utilisation d'une interface électronique telle qu'une place de marché, une plateforme, un portail ou un dispositif similaire, la livraison de biens dans la Communauté par un assujetti non établi sur le territoire de la Communauté à une personne non assujettie, l'assujetti qui facilite la livraison est réputé avoir reçu et livré ces biens lui-même.

1. Interface électronique : réputé vendeur:



Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

159

159

1. Interface électronique : réputé vendeur:

L'assujetti facilitant la livraison par l'utilisation d'une interface électronique devient un fournisseur présumé pour les livraisons des biens suivants effectuées par l'intermédiaire de son interface électronique:

- les biens contenus dans des envois d'une valeur intrinsèque ne dépassant pas 150€ livrés à un acquéreur dans l'UE et importés dans l'UE, peu importe que le fournisseur sous-jacent/vendeur soit établi ou non dans l'UE;
- les biens qui ont déjà été mis en libre pratique dans l'UE et ceux qui se trouvent dans l'UE, lorsque ces biens sont livrés à des acquéreurs situés dans l'UE, quelle que soit leur valeur, et que le fournisseur sous-jacent/vendeur n'est pas établi dans l'UE

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

160

160

1. Interface électronique : réputé vendeur:

LawTax

Lorsqu'il s'agit de déterminer si l'interface électronique facilite la livraison de biens et constitue donc un fournisseur présumé, cette évaluation doit être effectuée en fonction de chaque opération.

Par conséquent, l'interface électronique peut être considérée comme facilitant certaines des livraisons, et donc constituer un fournisseur présumé pour ces livraisons de biens, tout en intervenant dans d'autres livraisons pour lesquelles elle ne constitue pas un fournisseur présumé.

Par exemple, une interface électronique peut intervenir dans:

- 1) les livraisons de biens contenus dans des envois d'une valeur intrinsèque dépassant 150€ destinés à être importés dans l'UE pour lesquelles elle ne constituera pas un fournisseur présumé et
- 2) les livraisons de biens (déjà en libre pratique dans l'UE) sur le territoire de l'UE effectuées par un fournisseur sous-jacent/vendeur non établi dans l'UE pour lesquelles la place de marché constituera un fournisseur présumé.

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

161

161

LawTax

1. Interface électronique : réputé vendeur:

La disposition relative au fournisseur présumé a pour conséquence que l'assujetti facilitant la livraison par l'utilisation d'une interface électronique est considéré comme le véritable fournisseur des biens aux fins de la TVA.

Aux fins de cette disposition, le fournisseur présumé reprend les droits et obligations du fournisseur sous-jacent en matière de TVA concernant la livraison à l'acquéreur.

Il en va de même lorsqu'un assujetti s'entremet dans une prestation de services fournis par voie électronique pour lesquels il est présumé agir en son nom propre conformément à **l'article 9 bis du règlement d'exécution TVA**.

Le fournisseur présumé est donc soumis, comme tout autre fournisseur, à des obligations en matière de tenue de registres.

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

162

162

1. Interface électronique : réputé vendeur:

Article 242bis

1. Lorsqu'un assujetti facilite, par l'utilisation d'une interface électronique telle qu'une place de marché, une plateforme, un portail ou un dispositif similaire, la livraison de biens ou la prestation de services dans la Communauté à une personne non assujettie, conformément aux dispositions du titre V, l'assujetti qui facilite la livraison ou la prestation est tenu de consigner dans un registre ces livraisons ou prestations. Les registres sont suffisamment détaillés pour permettre aux administrations fiscales des États membres où ces livraisons et prestations sont imposables de vérifier que la TVA a été correctement appliquée.

2. Les registres visés au paragraphe 1 doivent, sur demande, être mis à la disposition des États membres concernés par voie électronique.

Ces registres doivent être conservés pendant dix ans à compter du 31 décembre de l'année au cours de laquelle l'opération a été effectuée

2. Localisation:

Le lieu de livraison de ventes à distance intracommunautaires de biens est réputé se situer à l'endroit où les biens se trouvent au moment de l'arrivée de l'expédition ou du transport à destination de l'acquéreur

Sauf si non-dépassement du seuil applicable aux assujettis qui effectuent des ventes à distance intracommunautaires de biens et des prestations de services TBE

2. Localisation:

Le lieu de taxation est l'EM de départ des biens ou d'établissement du prestataire lorsque :

- le prestataire est établi ou, en l'absence d'établissement, a son domicile ou sa résidence habituelle dans un seul État membre
- les services (services de télécommunication, services de radiodiffusion et de télévision, services fournis par voie électronique) sont fournis à des personnes non assujetties qui sont établies, ont leur domicile ou leur résidence habituelle dans un État membre autre que celui visé au point a) ou les biens sont expédiés ou transportés à destination d'un État membre autre que celui visé au point a)
- la valeur totale, hors TVA, des prestations de services et livraisons de biens visées au point b) ne dépasse pas, au cours de l'année civile en cours, 10.000 €, ou sa contre-valeur en monnaie nationale, et n'a pas dépassé ce seuil au cours de l'année civile précédente (les ventes à distance intracommunautaires de produits d'accise à des particuliers non assujettis rentrent également dans le calcul du seuil)

3. Exercices:

1.

L'assujetti X, qui est établi uniquement en Belgique, effectue des ventes à distance intracommunautaires de biens depuis son établissement belge à des clients situés dans l'Etat membre 1 et l'Etat membre 2. La valeur totale de ses ventes à distance intracommunautaires ne dépasse pas le seuil de 10.000€. Il ne fournit pas de services TBE et n'applique pas encore le régime de l'Union-OSS.

- La dérogation pour les microentreprises est applicable. Par conséquent, la vente à distance intracommunautaire a lieu en Belgique et est soumise à la TVA en Belgique.
- Si X souhaite néanmoins que ses ventes à distance intracommunautaires aient lieu dans l'Etat membre d'arrivée, il peut exercer l'option visée à l'article 15, § 2, alinéa 4, du Code de la TVA.
- Si X souhaite faire usage du régime de l'Union-OSS, l'enregistrement en Belgique de ce régime implique la présomption irréfragable qu'il exerce l'option prévue à l'article 15, § 2, alinéa 4, du Code de la TVA. L'option prendra alors effet le premier jour où l'assujetti peut appliquer le régime de l'Union-OSS, c'est-à-dire, en principe, à partir du premier jour du trimestre suivant la demande d'enregistrement dans ce régime particulier. En tout état de cause, l'option vaut au plus tôt jusqu'au 31 décembre de la deuxième année qui suit ces dates, selon l'hypothèse envisagée. L'option reste cependant d'application tant que l'assujetti continue à faire usage de ce régime particulier. X fait la déclaration et le paiement de la TVA due dans les Etats membres 1 et 2 via le portail belge OSS.
- Si X choisit de ne pas faire usage du régime de l'Union-OSS, il est tenu d'en informer le centre de l'Administration générale de la Fiscalité dont il relève, par envoi recommandé. L'option prend cours à la date de l'envoi recommandé et vaut jusqu'au 31 décembre de la deuxième année qui suit cette date. Il sera alors obligé de s'identifier à la TVA dans l'Etat membre 1 et l'Etat membre 2, de déclarer les ventes à distance intracommunautaires et de payer la TVA.

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

167

167

3. Exercices:

2.

Y est un assujetti qui est établi uniquement dans l'Etat membre 1 et qui effectue des ventes à distance intracommunautaires de l'Etat membre 1 vers la Belgique et l'Etat membre 2.

Le montant total des ventes à distance intracommunautaires vers la Belgique était de 3.500 euros (hors TVA) en 2020 et de 8.000 euros au cours des six premiers mois de 2021.

Le montant total des ventes à distance intracommunautaires vers l'Etat membre 2 était de 3.000 euros (hors TVA) en 2020 et de 4.000 euros au cours des six premiers mois de 2021.

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

168

168

3. Exercices:

LawTax

2.

- Du 01.01.2021 au 30.06.2021, Y n'a pas dû soumettre ses ventes à distance en Belgique à la TVA en Belgique car il n'avait pas dépassé le seuil belge de 35.000 euros pour l'année civile en cours et l'année civile précédente, en considérant qu'il n'avait pas opté pour la taxation en Belgique.
- A partir du 01.07.2021, les ventes à distance intracommunautaires vers la Belgique auront lieu immédiatement en Belgique. La dérogation pour les microentreprises prévue à l'article 15, § 1^{er}, alinéa 2, du Code de la TVA n'est pas applicable puisque le montant total des ventes à distance intracommunautaires réalisées au cours des six premiers mois de 2021 avec un montant de 12.000 euros a dépassé le seuil communautaire de 10.000 euros.

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

169

169

3. Exercices:

LawTax

3.

L'assujetti A est établi en Belgique et possède un établissement stable dans l'Etat membre 1.

A effectue occasionnellement des ventes intracommunautaires à distance à partir de la Belgique sans dépasser le seuil de 10.000 euros par année civile.

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

170

170

3. Exercices:

LawTax

3.

L'assujetti A est établi en Belgique et possède un établissement stable dans l'Etat membre 1.

A effectue occasionnellement des ventes intracommunautaires à distance à partir de la Belgique sans dépasser le seuil de 10.000 euros par année civile.

➤ A ne peut pas appliquer la dérogation pour les micro-entreprises parce qu'il est établi dans 2 Etats membres. Toutes les ventes à distance intracommunautaires ont donc lieu dans l'Etat membre où les biens arrivent.

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

171

171

3. Exercices:

LawTax

4.

Un assujetti B est établi uniquement en Belgique.

B effectue chaque année des ventes intracommunautaires à distance à partir de la Belgique vers l'Etat membre 1 pour un montant total de 4.000 euros et à partir de l'Etat membre 2 (sans y disposer d'un établissement stable) vers l'Etat membre 3 pour un montant total de 8.000 euros.

Nous considérons dans cet exemple que B n'a pas opté (ou est réputé ne pas avoir opté).

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

172

172

4.

- La dérogation pour les micro-entreprises ne peut s'appliquer qu'aux ventes à distance IC à partir de la Belgique, puisque le fournisseur y est établi. Ces livraisons ont donc lieu en Belgique.
- La dérogation pour les micro-entreprises ne s'applique pas aux ventes à distance IC de l'Etat membre 2 vers l'Etat membre 3, étant donné que les marchandises ne sont pas expédiées à partir de l'Etat membre d'établissement. Les livraisons ont donc lieu dans l'Etat membre 3. En outre, ces ventes à distance intracommunautaires ne doivent pas être prises en compte pour le calcul du seuil de 10.000 euros.
- Il est à noter également que dans ce cas, B réalise des ventes à distance intracommunautaires de biens en provenance de Belgique pour un montant ne dépassant pas le seuil de 10.000 euros, et qu'il n'opte pas pour la taxation de ces opérations dans l'Etat membre de destination, il ne pourra pas utiliser le régime de l'Union-OSS pour les ventes à distance intracommunautaires de biens qu'il effectue à partir de l'Etat membre 2 (l'option pour le régime de l'Union-OSS doit être appliquée globalement à toutes les ventes à distance intracommunautaires ce qui est incompatible avec l'utilisation de la règle du seuil pour les ventes à distance intracommunautaires effectuées à partir de l'Etat membre d'établissement).

4.

- Pour ces opérations, il devra donc être identifié à la TVA dans l'Etat membre 3 et y déclarer la TVA due sur ces opérations (en général au moyen d'une déclaration périodique) selon les modalités déterminées par cet Etat membre.
- S'il choisit néanmoins de s'inscrire en Belgique au régime de l'Union-OSS, la présomption prévue à l'article 7, § 1^{er}, de l'arrêté royal n° 10 implique qu'il a opté pour que ses ventes à distance intracommunautaires à partir de la Belgique aient lieu dans l'Etat membre de destination, et qu'il renonce par conséquent à la dérogation pour les micro-entreprises.

3. Exercices:

LawTax

5.

C est un assujetti qui est uniquement établi dans l'Etat membre 1 et qui, en 2020, a réalisé des ventes à distance intracommunautaires à partir de l'Etat membre 1 vers la Belgique pour un montant total (hors TVA) de 5.000 euros et vers l'Etat membre 2 pour un montant total (hors TVA) de 4.000 euros.

En outre, en 2020, il a fourni des services TBE pour un montant total de 20.000 euros à une personne morale non assujettie dans l'Etat membre 3 qui n'a pas (ou ne devrait pas avoir) de numéro de TVA dans cet Etat membre.

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

175

175

5.

LawTax

C est un assujetti qui est uniquement établi dans l'Etat membre 1 et qui, en 2020, a réalisé des ventes à distance intracommunautaires à partir de l'Etat membre 1 vers la Belgique pour un montant total (hors TVA) de 5.000 euros et vers l'Etat membre 2 pour un montant total (hors TVA) de 4.000 euros.

En outre, en 2020, il a fourni des services TBE pour un montant total de 20.000 euros à une personne morale non assujettie dans l'Etat membre 3 qui n'a pas (ou ne devrait pas avoir) de numéro de TVA dans cet Etat membre.

C ne peut pas appliquer la dérogation pour les microentreprises lorsque les nouvelles règles entreront en vigueur le 01.07.2021 car le seuil de 10.000 euros a été dépassé en 2020 (5.000+4.000+20.000).

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

176

176

3. Exercices:

LawTax

6.

D est un assujetti qui est établi uniquement en Belgique (activité économique a débuté le 01.01.2021).

Il effectue les opérations suivantes :

Janvier 2021 : 1.800 euros (hors TVA) de services TBE à des particuliers dans d'autres Etats membres (il n'opte pas pour que les prestations de services aient lieu dans l'Etat membre du preneur).

Février 2021 : 3.200 euros (hors TVA) de ventes à distance intracommunautaires à partir de la Belgique vers d'autres Etats membres.

Août 2021 : 2.500 euros (hors TVA) de services TBE à des particuliers dans d'autres Etats membres et 2.000 euros sur les ventes à distance intracommunautaires à partir de la Belgique vers d'autres Etats membres.

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

177

177

6.

LawTax

D peut, à partir du 01.07.2021, appliquer la dérogation pour les micro-entreprises aux ventes à distance intracommunautaires et aux services TBE susmentionnés puisque le seuil de 10.000 euros n'est pas dépassé. Ces ventes à distance intracommunautaires et ces services TBE ont donc lieu en Belgique.

En septembre 2021, D réalise une vente à distance intracommunautaire de 600 euros (hors TVA) à partir de la Belgique vers l'Etat membre 1. Quid?

Par cette livraison, D dépasse le seuil de 10.000 euros. La totalité de la livraison a lieu dans l'Etat membre 1 et y est soumise à la TVA.

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

178

178

7. E est une interface électronique établie dans l'Etat membre 1 qui facilite les ventes à distance IC de l'Etat membre 1 vers la Belgique pour les assujettis suivants :

- F établi uniquement dans l'Etat membre 1 : montant annuel hors TVA pour les particuliers : 20.000 euros ;
- G non établi dans la Communauté :
 - ✓ montant annuel hors TVA pour les particuliers : 3.000 euros et
 - ✓ montant annuel hors TVA pour les petites entreprises qui appliquent le régime de la franchise de l'article 56bis du Code de la TVA (appartenant au groupe de quatre) : 6.000 euros ;
- H non établi dans la Communauté : Montant annuel hors TVA pour les PMNA: 1.500 euros ;
- I n'est pas établi dans la Communauté : montant annuel hors TVA aux particuliers : 5.000 euros
- E est considéré comme un fournisseur présumé pour les vâd IC (art 13bis § 2 CTVA, voir point 5.3. circ.) :
 - les ventes par G à des particuliers (3.000 euros) ;
 - les ventes par H (1.500 euros) ;
 - les ventes par I (5.000 euros).

LawTax

Nous considérons dans cet exemple que E n'a pas opté.

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

179

179

7.

LawTax

Étant donné que E est uniquement établi dans l'Etat membre 1 et effectue uniquement des ventes à distance intracommunautaires pour un montant de 9.500 euros par an, la dérogation pour les micro-entreprises s'applique et le lieu de livraison est l'Etat membre 1 et non la Belgique.

E n'agit pas comme fournisseur présumé pour les livraisons de F. Étant donné que F dépasse le seuil de 10.000 euros par an, la dérogation pour les micro-entreprises ne s'applique pas et le lieu de livraison est la Belgique.

E n'agit pas en tant que fournisseur présumé pour les livraisons de G aux petites entreprises. Étant donné que G n'est pas établi dans la Communauté, la dérogation pour les microentreprises ne s'applique pas et le lieu de livraison est la Belgique.

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

180

180

8.

L'entreprise A, établie en Belgique, expédie directement au cours du 3e trimestre 2021 des biens à partir de la Belgique à destination de clients particuliers établis en Belgique, en France et aux Pays-Bas.

A est tenue de soumettre ses ventes à distance dans l'EM d'arrivée des biens.

L'entreprise A souhaite utiliser le régime OSS.

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

181

181

Avant les ventes	Au moment des ventes (ventes à distance)	Au plus tard le dernier jour du mois qui suit le trimestre où s'est produite la vente
<p><u>Le vendeur belge</u> A s'identifie dans le régime OSS en <u>Belgique</u> (EM de son siège d'activité) par voie électronique via son n° d'identification à la TVA belge</p>	<p>Le vendeur belge porte en compte la TVA française à ses clients français et la TVA néerlandaise à ses clients néerlandais</p>	<p><u>Le vendeur belge</u> dépose une déclaration électronique OSS en <u>Belgique</u> pour le 30 octobre au plus tard, reprenant ses ventes à distance intracommunautaires du 3^e trimestre.</p> <p>La TVA en découlant doit être payée dans le même délai.</p> <p>Par contre, le vendeur belge déclare le chiffre d'affaires et la TVA relatifs à ses ventes internes en Belgique dans sa déclaration périodique belge.</p>

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

182

182

9.

L'entreprise B, établie en Belgique, expédie directement au cours du 3e trimestre 2021 des biens à partir de la Belgique à destination de clients particuliers établis en Belgique, en Espagne et au Portugal.

B est tenue de soumettre ses ventes à distance dans l'EM d'arrivée des biens.

Elle dispose d'un établissement stable en Espagne. L'entreprise B souhaite utiliser le régime OSS.

Avant les ventes	Au moment des ventes (ventes à distance)	Au plus tard le dernier jour du mois qui suit le trimestre où s'est produite la vente
<p><u>Le vendeur belge</u> B s'identifie dans le régime OSS en Belgique (EM de son siège d'activité) par voie électronique via son n° d'identification à la TVA belge</p>	<p>Le vendeur belge porte en compte la TVA espagnole à ses clients espagnols et la TVA portugaise à ses clients portugais</p>	<p><u>Le vendeur belge</u> dépose une déclaration électronique OSS <u>en Belgique</u> pour le 30 octobre au plus tard, reprenant ses ventes à distance intracommunautaires du 3^e trimestre (y compris celles localisées en Espagne, malgré le fait qu'il y dispose d'un établissement stable).</p> <p>La TVA en découlant doit être payée dans le même délai.</p> <p>Par contre, le vendeur belge déclare le chiffre d'affaires et la TVA relatifs à ses ventes internes en Belgique dans sa déclaration périodique belge.</p>

10.

L'entreprise C, établie en Belgique, expédie directement au cours du 3e trimestre 2021 des biens à partir de la Belgique à destination de clients particuliers établis en Allemagne, en Autriche et en Belgique.

Elle dispose également d'un établissement stable en France à partir duquel elle expédie des biens à destination de clients particuliers établis en France, en Italie et en Belgique.

C est tenue de soumettre ses ventes à distance dans l'EM d'arrivée des biens.

L'entreprise C souhaite utiliser le régime OSS.

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

185

185

Avant les ventes	Au moment des ventes (ventes à distance)	Au plus tard le dernier jour du mois qui suit le trimestre où s'est produite la vente
<p><u>Le vendeur belge</u> C s'identifie dans le régime OSS en <u>Belgique</u> (EM de son siège d'activité) par voie électronique via son n° d'identification à la TVA belge</p>	<p>Le vendeur belge porte en compte la TVA allemande à ses clients allemands et la TVA autrichienne à ses clients autrichiens. L'établissement stable français porte en compte la TVA italienne à ses clients italiens et la TVA belge à ses clients belges.</p>	<p><u>Le vendeur belge</u> dépose une déclaration électronique OSS en <u>Belgique</u> pour le 30 octobre au plus tard, reprenant les ventes à distance IC du 3^e trimestre :</p> <ul style="list-style-type: none"> - qu'il a réalisées ; - que son établissement stable français a réalisées (y compris celles localisées en Belgique, malgré le fait qu'il y est établi). <p>La TVA en découlant doit être payée dans même délai.</p> <p><u>Par contre</u> :</p> <ul style="list-style-type: none"> - le vendeur belge déclare le chiffre d'affaires et la TVA relatifs à ses ventes internes en Belgique dans sa déclaration périodique belge ; - son établissement stable français déclare le chiffre d'affaires et la TVA relatifs à ses ventes internes en France dans sa déclaration périodique française.

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

186

186

11.

L'entreprise D, établie en Chine, expédie directement au cours du 3e trimestre 2021 des biens à partir d'un lieu de stockage en Belgique à destination de clients particuliers établis aux Pays-Bas, au Danemark et en Belgique.

L'entreprise D souhaite s'inscrire dans le OSS.

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

187

187

Avant les ventes	Au moment des ventes (ventes à distance)	Au plus tard le dernier jour du mois qui suit le trimestre où s'est produite la vente
<p><u>Le vendeur chinois</u> D s'identifie dans le régime OSS en <u>Belgique</u> (EM où se trouve son lieu de stockage) par voie électronique via son n° d'identification à la TVA belge.</p> <p>Préalablement à l'inscription, il a dû se faire identifier à la TVA en Belgique via représentant responsable (art. 50, § 1^{er}, al. 1^{er}, 3^o, et 55, § 1^{er}, du Code de la TVA).</p>	<p>Le vendeur chinois porte en compte la TVA néerlandaise à ses clients néerlandais et la TVA danoise à ses clients danois.</p>	<p><u>Le vendeur chinois</u> dépose une déclaration électronique OSS <u>en Belgique</u> pour le 30 octobre au plus tard, reprenant ses ventes à distance intracommunautaires du 3^e trimestre.</p> <p>La TVA en découlant doit être payée dans le même délai.</p> <p>Par contre, le vendeur chinois déclare le chiffre d'affaires et la TVA relatifs à ses ventes internes en Belgique dans sa déclaration périodique belge.</p>

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

188

188

12.

L'entreprise E, établie aux Etats-Unis, expédie directement au cours du 3e trimestre 2021 des biens à partir d'un lieu de stockage en Belgique à destination de clients particuliers établis au Grand-Duché de Luxembourg, en France et en Belgique.

Les biens sont vendus via la plateforme Y, établie en Belgique. En tant que plateforme intervenant dans des ventes à distance communautaires réalisées par une entreprise non établie dans la Communauté, Y est réputée avoir reçu et livré elle-même les biens (fournisseur présumé).

La plateforme Y souhaite s'inscrire dans le OSS.

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

189

189

Avant les ventes	Au moment des ventes (ventes à distance et ventes nationales)	Au plus tard le dernier jour du mois qui suit le trimestre où s'est produite la vente
La plateforme belge Y s'identifie dans le régime OSS en Belgique (EM de son siège d'activité) par voie électronique via son n° d'identification à la TVA belge.	La plateforme belge Y porte en compte la TVA luxembourgeoise à ses clients luxembourgeois, la TVA française à ses clients français et la TVA belge à ses clients belges.	La plateforme belge Y dépose une déclaration électronique OSS en Belgique pour le 30 octobre au plus tard, reprenant les opérations effectuées par l'entreprise américaine E pour lesquelles elle est fournisseur présumé au sens de l'art 13bis § 2 CTVA : - les ventes à distance IC ; - les livraisons de biens dont le lieu de départ et le lieu d'arrivée de l'expédition ou du transport sont situés en Belgique effectuées au cours du 3 ^e trimestre. La TVA en découlant doit être payée dans même délai.

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

190

190

Partie 2: Mise en place pratique – modifications du Code TVA: 3 variantes possibles

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

191

191

Par un **avis du 1er avril 2021**, le SPF Finances fait savoir que "*le module d'enregistrement du guichet unique One Stop Shop (OSS) est dès à présent disponible*". Les assujettis "*peuvent ainsi intégrer les nouveaux régimes TVA OSS à partir du 1er juillet 2021*".

Par le biais de ce module, "*vous pouvez enregistrer votre entreprise si elle :*

- *fournit des services de télécommunication, de radiodiffusion et de télévision ou des services électroniques à des personnes non assujetties dans des Etats membres (opérations déclarées pour l'instant dans le MOSS),*
- *fournit d'autres services B2C,*
- *effectue des ventes à distance intracommunautaires de biens,*
- *effectue certaines livraisons intérieures de biens,*
- *effectue des ventes à distance de biens importés de pays tiers d'une valeur intrinsèque ne dépassant pas 150 euros*".

Il y a lieu de se "*connecter à Intervat pour s'enregistrer dans OSS (EU e-commerce)*".

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

192

192

1. Le régime MOSS existant

LawTax

La déclaration unique One Stop Shop existe déjà actuellement mais elle est limitée à la TVA due sur les services de télécommunication, de radiodiffusion et de télévision, et sur les services électroniques réalisés dans le pays de l'UE où le preneur non assujetti est établi (TBE – **art. 58bis CTVA**).

Initialement, ce régime était limité aux fournisseurs non établis dans l'UE (le régime non-Union - **art. 58ter actuel CTVA**). Depuis le 1er janvier 2015, les fournisseurs établis sur le territoire de l'UE doivent eux aussi payer la TVA dans le pays UE du preneur non assujetti (**art. 21bis, § 2, 9° CTVA**). Ils peuvent le faire au moyen d'une déclaration de TVA unique sous le régime Union (**art. 58quater actuel, code TVA**).

Ce régime de la déclaration unique « non Union » est modifié et s'appliquera à tous les services B2C réalisés par un assujetti non établi sur le territoire de l'UE, et qui sont soumis à la TVA dans un pays de l'UE, pour autant que le preneur y soit établi. Les ventes à distance IC et les services B2C effectués par des entreprises établies dans l'UE, pourront être déclarés dans la déclaration TVA unique sous le régime Union élargi.

Enfin, il existe un troisième nouveau régime dédié à l'acquittement de la TVA sur les ventes à distance, lorsque les biens sont importés à partir d'un pays tiers.

La déclaration unique dans le cadre du régime du guichet unique n'est pas obligatoire. Les entreprises peuvent donc toujours choisir d'appliquer les règles normales et demander un numéro de TVA individuel dans chaque pays de l'UE où elles doivent payer la TVA sur leurs ventes à distance et sur leurs services.

Le nouveau règlement est également un régime global: l'entreprise qui choisit d'appliquer le régime devra l'appliquer d'emblée pour toutes les livraisons de biens/tous les services y relevant.

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

193

193

LawTax

2. Régime non-Union OSS pour les services B2C

Le régime non-Union est "*le régime particulier applicable aux services B2C fournis par des assujettis non établis sur le territoire de la Communauté*" (**art. 57bis, 1, Règlement d'exécution en matière de TVA n° 282/2011 - art. 58ter modifié, code TVA**). Le fait que le prestataire de services ait déjà un numéro de TVA dans un pays de l'UE ne l'exclut pas de ce régime (**EdM, n° 55-1820/001, p. 45**).

La principale modification par rapport au régime actuel dédié aux services TBE est que la déclaration au guichet unique est élargie à *tous* les services B2C des prestataires de services non établis dans l'UE, qui ont lieu dans un pays de l'UE, peu importe la règle de localisation de **l'article 21bis, § 2, code de la TVA**, pour autant qu'ils soient effectués pour un preneur non assujetti qui est établi au sein de l'UE (**nouvel art. 58ter, § 1, 3°, code TVA**).

Le prestataire de services non établi dans l'UE peut donc par exemple, par le biais de cette déclaration unique, s'acquitter de la TVA sur les services de transport de personnes (localisés à l'endroit où est effectué le transport en fonction des distances parcourues - **art. 21bis, § 2, 2°, code TVA**), ou sur l'accès à des activités culturelles et éducatives (endroit où l'activité a lieu - **art. 21bis, § 2, 5°, code TVA**) au sein de l'UE.

Le régime ne s'applique toutefois pas lorsque le preneur est établi en dehors de l'UE (par exemple, un entrepreneur britannique qui rénove une seconde résidence en France pour le compte d'un client privé suisse; les travaux sont soumis à la TVA française - voyez **l'art. 47, directive sur la TVA et l'art. 31bis, al. 2, c, Règlement d'exécution**); dans ce dernier cas, le prestataire de services devra tout de même demander un numéro de TVA individuel spécifique dans chaque pays de l'UE où il est actif.

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

194

194

2. Régime non-Union OSS pour les services B2C

Pour le reste, les règles demeurent globalement les mêmes.

- Le prestataire de services non établi dans l'UE peut *choisir* dans quel pays de l'UE il s'enregistre pour l'application du régime (**nouvel art. 58ter, 2°, code TVA**). ! Ce choix le lie alors durant toute l'année civile concernée et les deux années civiles suivantes !.
- "*Lorsqu'un assujetti informe l'Etat membre d'identification qu'il a l'intention d'appliquer le régime*", celui-ci "*s'applique à partir du premier jour du trimestre civil suivant*". Lorsqu'une entreprise a déjà commencé à exécuter les services, le régime s'applique à partir de la date de la première prestation, à condition que l'entreprise demande l'application du régime "*au plus tard le dixième jour du mois suivant [cette] première [...] prestation*" (art. 57quinquies, al. 1, Règlement d'exécution).
- Le prestataire de services peut également renoncer à ce régime ou en être exclu (par exemple, lorsqu'il ne respecte pas les règles); (art. 57octies, al. 1 et art. 58 à 58quater, Règlement d'exécution; **nouvel art. 58ter, § 5, code TVA**).

2. Régime non-Union OSS pour les services B2C

Déclaration et acquittement – quelques nouveautés:

- Le prestataire de services devra introduire une déclaration TVA électronique pour chaque trimestre civil, mais celle-ci ne devra plus être déposée au plus tard 20 jours après l'expiration du trimestre, mais "*au plus tard à la fin du mois qui suit l'expiration de chaque trimestre*" (**nouvel art. 58ter, § 6, al. 1, code TVA**). La TVA due doit être payée dans le même délai (**nouvel art. 58ter, § 6, dernier al., code TVA**).
- Les modifications des déclarations introduites précédemment peuvent désormais être renseignées dans une déclaration ultérieure, pour autant que celle-ci soit introduite "*dans un délai de trois ans à compter de la date à laquelle la déclaration initiale devait être déposée*" (**nouvel art. 58ter, § 6, al. 3, code TVA**). S'il n'a pas exécuté de services ou ne doit apporter aucune modification à une déclaration antérieure durant un trimestre, le prestataire devra déposer une déclaration « néant » (art. 59bis, Règlement d'exécution).
- Pour permettre les contrôles, le prestataire de services doit tenir une comptabilité "*sous la forme d'un registre*", de sorte que l'on puisse vérifier "*l'exactitude de la déclaration*" (**nouvel art. 58ter, § 7, code TVA**). Le Règlement d'exécution énumère les données sur base desquelles la comptabilité sera considérée comme suffisamment détaillée (art. 63quater, al. 1 Règlement d'exécution).

Rappelons que comme aujourd'hui, aucune déduction de taxes n'est possible via cette déclaration (**art. 58ter, § 8, al. 1, code TVA**). Le remboursement de la TVA ne peut être demandé que dans le cadre de la procédure de la treizième directive. Toutefois, si le prestataire de services concerné dispose d'un numéro de TVA séparé pour d'autres opérations, la TVA peut être récupérée via la déclaration périodique qu'il dépose sous ce numéro de TVA (**art. 58ter, § 8, al. 2, code TVA**; EdM, p. 50-51).

3. Régime Union OSS

La deuxième variante du régime spécifique trouve à s'appliquer pour :

- "les ventes à distance intracommunautaires de biens";
- "les livraisons de biens à l'intérieur d'un Etat membre effectuées par des interfaces électroniques facilitant ces livraisons";
- "les services fournis par des assujettis établis sur le territoire de la Communauté, mais non dans l'Etat membre de consommation" (art. 57bis, 2, Règlement d'exécution; **nouvel art. 58quater, code TVA**).

L'exposé des motifs le qualifie de "*régime le plus hétérogène et donc le plus complexe au sein du système de guichet unique*" (EdM, p. 52).

3. Régime Union OSS

➤ Services B2C

Dans le cadre du régime Union, la déclaration au guichet unique comprend la TVA due par des entreprises établies dans l'UE, dans d'autres pays de l'Union, sur tous les services B2C réalisés pour des preneurs établis dans l'UE (**nouvel art. 58quater, § 2, al. 1, 3°, code TVA**). Comme dans le régime non-Union, ce principe s'applique peu importe les règles de localisation de l'article 21bis, code de la TVA.

Compte tenu de l'élargissement de son champ d'application, le régime peut également s'appliquer lorsque le prestataire de services et le client sont établis dans le même pays de l'UE, mais pas dans le pays où la prestation de service est réalisée.

Prenons le cas d'une entreprise établie dans l'EM (A) et qui réalise des services à un bien immobilier situé dans l'EM (B) pour le compte d'un client également établi dans le premier EM (A). Il convient de facturer la TVA du pays dans lequel le bien immobilier est situé (**art. 21bis, § 2, 1°, code TVA**). Cette TVA étrangère pourra également être déclarée via la déclaration de TVA unique. Tandis que les autres services qui sont localisés dans le pays du prestataire de services et du client doivent être mentionnés dans la déclaration périodique classique (EdM, p. 54).

3. Régime Union OSS

LawTax

➤ Ventes à distance intracommunautaires (**nouvel art. 58quater, § 2, al. 1, 1°, code TVA**)

- Peu importe le pays où le vendeur est établi, de sorte que les vendeurs établis hors UE qui réalisent des ventes à distance IC devront donc aussi appliquer le régime Union (lorsqu'ils choisissent de payer la TVA des différents pays de l'UE par le biais d'une déclaration de TVA unique). Exemple: une entreprise chinoise crée un stock de marchandises en Belgique, destiné à être vendu à des clients privés européens. Comme les marchandises sont dédouanées en vrac, le régime de l'importation ne peut pas être appliqué car les acheteurs ne sont pas encore connus au moment d'importation). Si l'entreprise chinoise vend ensuite les marchandises à des clients situés dans d'autres pays de l'UE, elle peut déclarer la TVA due dans les différents pays dans le cadre du régime OSS.
- Le régime doit être appliqué à toutes les ventes à distance IC, même lorsqu'elles sont soumises à la TVA de l'EM du vendeur. Exemple: un vendeur belge qui réalise des ventes à distance pour des clients privés belges les biens étant expédiés à partir des Pays-Bas. Les ventes sont soumises à la TVA belge (pays d'arrivée – cfr. **nouvel art. 15, § 1, al. 1, 1° CTVA**). Bien que l'entreprise puisse déclarer ces ventes dans sa déclaration TVA périodique classique, celles-ci devront tout de même être mentionnées dans la déclaration au guichet unique (que le vendeur déposera également en Belgique, pays d'établissement) (**EdM, p. 55**).
- Le régime Union peut également être appliqué par une « place de marché » pour les ventes à distance intra-UE (fictives) qu'elle réalise pour le compte des vendeurs effectifs qui sont établis hors UE (**nouvel art. 13bis, § 2 CTVA**). La place de marché peut être établie au sein ou en dehors de l'UE (**EdM, p. 34**). Supposons, dans l'exemple précité, que l'entreprise chinoise vende les marchandises dédouanées par l'intermédiaire d'une place de marché qui facilite la vente: la vente au client final sera alors réputée avoir été effectuée par la place de marché, que l'opérateur de celle-ci soit établi dans ou hors de l'UE.

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

199

199

3. Régime Union OSS

LawTax

➤ Place de marché (**nouvel art. 58quater, § 2, al. 1, 2°, code TVA**)

Est visée dans ce troisième cas, l'hypothèse de la place de marché qui facilite les livraisons nationales de biens pour le compte d'un vendeur non établi dans l'UE, lorsque donc "*le lieu de départ et le lieu d'arrivée de l'expédition ou du transport des biens livrés se situent dans le même Etat membre*" (**nouvel art. 58quater, § 2, al. 1, 2°, code TVA**).

Dans ce cas-là également, la place de marché est censée réaliser elle-même la vente locale, pour le compte du vendeur non établi dans l'UE.

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

200

200

Dans quel Etat membre convient-il d'introduire la déclaration TVA unique ?

- ❑ Lorsqu'une entreprise a établi "*le siège de son activité économique ou, à défaut, dispose d'un seul établissement stable dans la Communauté*", elle doit s'identifier, aux fins du régime, dans l'Etat membre dans lequel elle a établi son siège ou son établissement stable.
- ❑ Lorsqu'une entreprise non établie dans l'UE dispose de "*plus d'un établissement stable*" au sein de l'UE, elle peut choisir parmi les Etats membres où elle dispose d'un établissement stable. Ce choix lie l'assujetti durant toute l'année civile concernée et les deux années civiles suivantes.
- ❑ Les entreprises non établies au sein de l'UE et qui ne disposent pas d'un établissement stable dans la Communauté, doivent s'enregistrer dans le pays de l'UE à partir duquel les biens sont expédiés ou, lorsque les biens sont expédiés à partir de plusieurs Etats membres, dans l'un des pays de l'UE concernés de son choix. Notons que le choix lie aussi ici l'assujetti pour l'année civile concernée et les deux années civiles suivantes (**nouvel art. 58quater, § 1, 2°, code TVA**).

Dans quel Etat membre convient-il d'introduire la déclaration TVA unique ?

Notons encore que les règles précitées s'appliquent mutatis mutandis, même lorsque c'est une place de marché qui est supposée réaliser les ventes à distance.

Lorsque l'EM d'identification change, le vendeur (ou la place de marché) doit passer à un autre EM d'identification (**art. 57septies, al. 1, Règlement d'exécution**).

Dans le cas où la Belgique est l'EM d'identification (en raison de l'établissement ou du choix du vendeur), le vendeur doit notifier sa demande d'identification au service de la TVA (**nouvel art. 58quater, § 3, code TVA**). Il reçoit ensuite un numéro de TVA BE (**art. 57sexies, Règlement d'exécution**). S'il dispose déjà d'un numéro de TVA BE pour d'autres opérations, il est tenu d'utiliser ce numéro (**nouvel art. 58quater, § 4, code TVA**).

Dans le cadre du régime Union, les vendeurs non établis dans UE doivent désigner un représentant responsable (**nouvel art. 55, § 1, al. 2 CTVA**) et ce, même lorsqu'aucune TVA belge n'est due sur les ventes à distance (par exemple, si les biens sont expédiés exclusivement depuis la Belgique vers d'autres pays de l'UE); (EdM, p. 59).

Les procédures de cessation et d'exclusion sont analogues au régime non-Union. La périodicité et le délai relatifs au dépôt de la déclaration au guichet unique et au paiement de la TVA due sont également les mêmes (**art. 58quater, § 6, code TVA**).

Cette déclaration comprend néanmoins davantage de détails concernant la nature des opérations (services B2C, ventes à distance, pays UE à partir duquel sont expédiés les biens ou l'endroit où se termine le transport, etc.).

Ici non plus, la déclaration au guichet unique ne peut pas être utilisée pour les déductions de taxes (**art. 58quater, § 8, code TVA**).

4. Régime à l'importation (I-OSS)

LawTax

La troisième variante de la déclaration au guichet unique concerne spécifiquement les ventes à distance dans le cadre du régime particulier d'importation, à savoir les ventes à distance de biens qui sont importés par le vendeur à partir d'un pays tiers, pour ensuite être vendus à un assujetti exempté, une petite entreprise ou une entreprise agricole, ou une personne morale non assujettie, ou encore à un particulier, lorsque le transport est censé avoir été effectué directement ou indirectement par le vendeur ou pour son compte, et à condition que la valeur intrinsèque des biens n'excède pas 150 euros.

- La vente est alors supposée avoir lieu dans le pays de l'acheteur et elle y sera également soumise à la TVA. L'importation sera exemptée de TVA. Comme on le sait, le vendeur n'est pas tenu d'appliquer le régime particulier d'importation, et il peut opter pour les règles normales.

La déclaration I-OSS peut être utilisée par les entreprises établies dans l'UE ou dans un pays tiers avec lequel l'UE a conclu un accord en matière d'assistance mutuelle. Les autres entreprises établies en dehors de l'UE peuvent également s'acquitter de la TVA par le biais de la déclaration unique, mais uniquement lorsqu'elles ont désigné un « intermédiaire ». Un intermédiaire est *"une personne établie sur le territoire de la Communauté, désignée par l'assujetti effectuant des ventes à distance de biens importés de territoires tiers ou de pays tiers comme étant le redevable de la TVA et remplissant les obligations prévues par ce régime particulier au nom et pour le compte de l'assujetti"* (nouvel art. 58quinquies, § 1, 2° CTVA). L'intermédiaire est tenu de respecter les obligations relatives au régime de l'importation, et plus particulièrement la déclaration et le paiement de la TVA due sur la vente des biens de faible valeur. Les entreprises établies au sein de l'UE peuvent choisir de désigner un intermédiaire. Les vendeurs ne peuvent *"désigner qu'un seul intermédiaire en même temps"* (nouvel art. 58quinquies, § 2, dernier al. CTVA).

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

203

203

4. Régime à l'importation (I-OSS)

LawTax

Les vendeurs qui ne sont pas établis au sein de l'UE ne doivent pas désigner de représentant responsable; *"en l'espèce, ce rôle est endossé en tout état de cause par l'intermédiaire"* (EdM, p. 71).

Les places de marché qui facilitent une vente et qui sont donc supposées réaliser elles-mêmes la vente à distance, peuvent appliquer le régime aux mêmes conditions.

L'identification se fait dans le pays de l'UE où est établi le siège ou l'établissement stable, ou dans l'EM au choix, si le vendeur n'est pas établi au sein de l'UE. Si le vendeur a désigné un intermédiaire, le régime s'applique dans le pays de l'UE où l'intermédiaire est établi, ou bien où il dispose d'un établissement stable.

Lors d'un enregistrement dans le cadre du régime de l'importation, le vendeur se voit attribuer un numéro TVA BE. Ce numéro de TVA *"ne peut couvrir aucune autre opération"* (EdM, p. 72).

En plus de son numéro de TVA individuel propre, l'intermédiaire reçoit un numéro de TVA spécifique pour l'application du régime de l'importation, pour chaque assujetti pour lequel il intervient (nouvel art. 58quinquies, § 4, al. 2 et 3 CTVA). Une place de marché qui intervient pour des vendeurs étrangers ne se verra attribuer qu'un seul numéro de TVA, sous lequel toutes les ventes des vendeurs devront être déclarées.

La procédure et le régime en cas de cessation et d'exclusion s'appliquent aussi à l'intermédiaire désigné (nouvel art. 58quinquies, § 5, al. 2 et 4 CTVA). L'on prévoit également un régime transitoire spécifique où le numéro de TVA individuel attribué *"demeure valable pendant la durée nécessaire pour l'importation des biens qui ont été livrés avant la date d'exclusion"*; cette durée ne peut toutefois pas *"excéder deux mois à partir de cette date"* (art. 58, al. 4, Règlement d'exécution).

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

204

204

4. Régime à l'importation (I-OSS)

LawTax

Déclaration mensuelle

Contrairement aux deux autres régimes, la déclaration I-OSS doit être déposée mensuellement, avant la fin du mois qui suit.

La TVA due doit être payée dans le même délai (**nouvel art. 58quinquies, § 6, code TVA**).

Si aucune opération n'est déclarée, une déclaration néant doit être déposée (**art. 59bis, Règlement d'exécution**).

Des prescriptions analogues s'appliquent, comme dans les autres régimes, pour ce qui concerne la comptabilité à tenir. Il convient toutefois de renseigner des données supplémentaires relatives à l'importation (**nouvel art. 58quinquies, § 7, code TVA**).

Notons qu'ici également, aucune TVA payée ne peut également être récupérée par le biais de la déclaration I-OSS (**nouvel art. 58quinquies, § 8, code TVA**).

LawTax

Partie 3: Exercices

Exercices communiqués par l'administration centrale...

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

207

207

1.

Je suis une entreprise établie (uniquement) en Belgique et je vends des biens depuis mon entrepôt en Belgique à des acquéreurs situés en France et au Luxembourg (ventes à distance de biens). La valeur totale de mes ventes transfrontières à des acquéreurs ne dépasse pas 10 000 EUR.

Quels sont les changements pour moi?

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

208

208

En principe, rien ne change pour vous dans ce scénario.

LawTax

Étant donné que vous n'êtes établie que dans un seul État membre (la Belgique) et que la valeur totale de vos livraisons de biens à des acquéreurs établis dans d'autres États membres de l'UE (France, Luxembourg) ne dépasse pas 10 000 EUR, le traitement TVA appliqué à ces livraisons sera le même que celui réservé aux livraisons effectuées aux acquéreurs situés en Belgique.

Si vous le souhaitez, vous pouvez choisir d'appliquer les règles normales et la taxe en vigueur dans l'État membre de destination des biens. Si vous choisissez cette option, vous pouvez vous inscrire aux fins du régime UE en Belgique (État membre d'établissement). Il s'agit d'une simple inscription en ligne sur le portail belge du guichet unique TVA. Après votre inscription, vous pourrez déclarer et acquitter la TVA due en France et au Luxembourg en utilisant ce portail belge du guichet unique.

Toutefois, si vous choisissez de ne pas vous inscrire au guichet unique, vous pouvez vous faire immatriculer à la TVA dans les États membres d'arrivée des biens, c'est-à-dire en France et au Luxembourg.

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

209

209

LawTax

2.

Je suis une entreprise établie (uniquement) en Belgique et je ne réalise que des ventes à distance de biens à des acquéreurs situés en Allemagne, en Tchéquie et en Suède. La valeur totale de mes ventes transfrontières à des acquéreurs dépasse 10 000 EUR mais la valeur respective des ventes vers chaque État membre ne dépasse pas 35 000 EUR.

Quels sont les changements pour moi?

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

210

210

À partir du 1er juillet 2021, le seuil applicable pour les ventes à distance de biens est fixé à 10 000 EUR par an et couvre l'ensemble des ventes à distance de biens à des acquéreurs situés les États membres de l'UE, quels qu'ils soient. Le précédent seuil annuel de 35 000 EUR applicable aux ventes à distance pour chaque État membre (ou 100 000 EUR pour un nombre limité d'États membres) disparaît.

Dans le cas présent, étant donné que le seuil de 10 000 EUR est dépassé, le lieu de livraison des ventes à distance de biens se situe dans le pays vers lequel les biens sont expédiés.

Concernant la déclaration de la TVA due sur les ventes à distance de biens expédiés vers l'Allemagne, la Tchéquie et la Suède à compter du 1er juillet 2021, vous avez deux possibilités:

- a) vous immatriculer dans chacun de ces États membres et déclarer et acquitter la TVA due en utilisant la déclaration de TVA nationale de l'État membre concerné (en l'occurrence, l'Allemagne, la Tchéquie et la Suède);
- b) ou vous inscrire aux fins du régime UE (en Belge). Il s'agit d'une simple inscription en ligne sur le portail belge du guichet unique TVA (de l'État membre d'établissement), lequel doit être utilisé pour toutes vos ventes à distance transfrontières de biens et toutes les prestations de services à des acquéreurs ou preneurs établis dans d'autres États membres de l'UE. Après votre inscription, vous pourrez déclarer et acquitter la TVA due en Allemagne, en Tchéquie et en Suède en utilisant ce portail belge du guichet unique.

3.

Je suis une entreprise établie en Belgique et j'effectue des livraisons intérieures de biens. Je réalise occasionnellement des ventes à distance de biens ne dépassant pas 10 000 EUR à des acquéreurs situés en Allemagne. J'ai également un établissement stable en Hongrie à partir duquel je fournis divers services (services de télécommunications, de radiodiffusion et de télévision et services électroniques et/ou autres).

Le seuil de 10 000 EUR est-il applicable dans mon cas?

Non, le seuil de 10 000 EUR n'est applicable qu'à une entreprise établie dans un seul État membre.

Étant donné que vous êtes établie en Belgique, mais que vous avez également un établissement stable en Hongrie, le seuil de 10 000 EUR ne s'applique pas.

4.

Je suis une entreprise établie (uniquement) en Belgique. Je fournis des services de télécommunications, de radiodiffusion et de télévision et des services électroniques d'une valeur de 2 500 EUR à des preneurs situés en France et en Allemagne, et j'effectue des ventes à distance de biens pour une valeur de 7 000 EUR à des acquéreurs situés aux Pays-Bas.

Le seuil de 10 000 EUR est-il applicable dans mon cas?

Puis-je choisir le lieu d'imposition dans l'État membre de l'acquéreur, mais uniquement pour les ventes à distance de biens?

La valeur totale de vos services de télécommunications, de radiodiffusion et de télévision et de vos services électroniques transfrontières et de vos ventes à distance intracommunautaires de biens est de 9 500 EUR, soit une valeur inférieure à 10 000 EUR.

Vous pouvez donc appliquer à ces opérations transfrontières le même traitement TVA que pour vos opérations intérieures.

Vous pouvez également choisir le lieu d'imposition dans l'État membre de l'acquéreur ou du preneur, mais ce choix doit concerner tant les prestations de services de télécommunications, de radiodiffusion et de télévision et de services électroniques que les ventes à distance de biens.

Vous serez liée par cette décision pendant deux années civiles.

5.

Je suis une entreprise établie (uniquement) en Belgique. Je fournis des services de télécommunications, de radiodiffusion et de télévision et des services électroniques d'une valeur de 2 500 EUR à des preneurs situés aux Pays-Bas et en Allemagne, des services de formation d'une valeur de 3 000 EUR prestés physiquement en Allemagne et au Danemark, et j'effectue des ventes à distance de biens pour une valeur de 4 000 EUR à des acquéreurs situés aux Pays-Bas.

Le seuil de 10 000 EUR est-il applicable dans mon cas?

Le seuil de 10 000 EUR ne s'applique qu'aux prestations de services de télécommunications, de radiodiffusion et de télévision et aux services électroniques et aux ventes à distance IC de biens. Le chiffre d'affaires total correspondant aux opérations couvertes par le seuil est donc de 6 500 EUR. Pour ces opérations, vous pouvez appliquer le même traitement TVA que pour vos opérations intérieures ou choisir d'appliquer la TVA dans l'État membre de l'acquéreur ou du preneur.

Le seuil de 10 000 EUR ne couvre pas les services de formation (ni des services autres que les services de télécommunications, de radiodiffusion et de télévision et les services électroniques).

Vous avez deux possibilités lorsqu'il s'agit de déclarer la TVA sur ces services de formation:

- a) vous immatriculer dans chacun des États membres où les services de formation sont fournis et, ensuite, déclarer et acquitter la TVA due en utilisant la déclaration de TVA nationale de l'État membre concerné (en l'occurrence, l'Allemagne et le Danemark); ou
- b) vous inscrire aux fins du régime UE. Il s'agit d'une simple inscription en ligne sur le portail belge du guichet unique TVA (de l'État membre d'établissement), lequel doit être utilisé pour toutes vos ventes à distance intracommunautaires de biens et toutes les prestations de services à des acquéreurs ou preneurs établis dans d'autres États membres de l'UE. Après votre inscription, vous pourrez déclarer et acquitter la TVA due en Allemagne et au Danemark en utilisant ce portail néerlandais du guichet unique.

6.

Je suis une entreprise établie en dehors de l'UE et je possède un stock de biens en Belgique à partir duquel je réalise des ventes à distance de biens à différents acquéreurs par l'intermédiaire de mon propre site web. La valeur des ventes à distance de biens ne dépasse pas 10 000 EUR.

Le seuil de 10 000 EUR est-il applicable dans mon cas?

Non, le seuil de 10 000 EUR n'est applicable qu'aux entreprises établies dans l'UE.

7.

Je suis une entreprise établie en dehors de l'UE et je possède un stock de biens en Belgique (originaires de l'UE ou en libre pratique dans l'UE). Je vends mes biens à des acquéreurs situés en Belgique et dans tous les autres États membres de l'UE exclusivement par l'intermédiaire d'interfaces électroniques.

Quels sont les changements pour moi?

Dans ce cas, vous êtes censée effectuer vos livraisons à l'interface électronique, laquelle livre à son tour les biens à vos acquéreurs situés en Belgique et dans d'autres États membres de l'UE.

Vous devez vous immatriculer à la TVA en Belgique, État membre dans lequel se trouve votre stock de biens.

Vos livraisons à l'interface électronique sont exonérées de TVA avec droit à déduction. L'interface électronique devient le fournisseur présumé et est responsable de la perception de la TVA auprès de vos acquéreurs.

Vous êtes tenu de fournir à l'interface électronique les informations complètes sur la nature des biens livrés et sur l'endroit où les biens seront expédiés/transportés.

L'interface électronique peut se prévaloir du régime UE pour déclarer et acquitter la TVA due sur les livraisons effectuées à des acquéreurs en Belgique et sur les ventes à distance destinés à des acquéreurs établis dans d'autres États membres de l'UE.

8.

LawTax

Je suis une interface électronique établie en Belgique. J'interviens dans les livraisons suivantes de biens expédiés à partir d'un entrepôt situé en Belgique. Les biens sont originaires de l'UE ou sont en libre pratique dans l'UE:

- a. livraisons de biens propres à des acquéreurs situés en Belgique;*
- b. ventes à distance de biens propres (dépassant le seuil de 10 000 EUR) à des acquéreurs situés en France, en Espagne et au Portugal;*
- c. livraisons de biens facilitées, effectuées par des fournisseurs belges à des acquéreurs situés en Belgique, et ventes à distance de biens facilitées, effectuées par des fournisseurs belges à des acquéreurs situés en France, en Espagne et en Autriche;*
- d. livraisons de biens facilitées, effectuées par des vendeurs chinois à des acquéreurs situés en Belgique, et ventes à distance de biens facilitées, effectuées par des vendeurs chinois à des acquéreurs situés en France, en Espagne et en Autriche.*

Quels sont les changements pour moi?

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

221

221

LawTax

En ce qui concerne les livraisons de biens propres mentionnées au point a) à des acquéreurs situés en Belgique, il n'y a pas de changement. Vous continuez d'appliquer les règles en matière de TVA en vigueur en Belgique, vous déclarez la TVA dans la déclaration de TVA belge et vous payez la TVA aux autorités fiscales belges.

En ce qui concerne les livraisons mentionnées au point b) (ventes à distance de biens propres), la TVA des États membres vers lesquels les biens sont expédiés/transportés est applicable. En d'autres termes, vous devez facturer la TVA à l'acquéreur au taux en vigueur dans l'État membre vers lequel les biens seront expédiés/transportés et ce, dès le moment de la vente. Concernant la déclaration et l'acquiescement de la TVA, vous avez deux possibilités:

- a) vous immatriculer dans chacun des États membres vers lesquels vos biens sont expédiés/transportés (France, Espagne et Portugal) et, ensuite, déclarer et acquiescer la TVA due en utilisant la déclaration de TVA nationale de l'État membre concerné;
- b) vous inscrire aux fins du régime UE. Il s'agit d'une simple inscription en ligne sur le portail belge du guichet unique TVA (de l'État membre d'établissement), lequel peut être utilisé pour toutes vos ventes à distance intracommunautaires de biens et toutes les prestations de services à des acquéreurs ou preneurs établis dans d'autres États membres de l'UE (le cas échéant). Après votre inscription, vous pourrez déclarer et acquiescer la TVA due sur les ventes à distance effectuées en France, en Espagne et au Portugal en utilisant ce portail belge du guichet unique.

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

222

222

Concernant les livraisons mentionnées au point c), effectuées par des fournisseurs belges et que vous facilitez, vous ne devenez pas un fournisseur présumé et ce sont ces fournisseurs qui restent redevables de la TVA due.

Concernant les livraisons mentionnées au point d), vous devenez le fournisseur présumé et vous devez déclarer la TVA due en Italie, en France, en Espagne et en Autriche, comme suit:

- a) si vous n'avez pas choisi de vous prévaloir du régime UE pour vos propres ventes à distance de biens mentionnées au point b), vous devez déclarer les livraisons effectuées à des acquéreurs belges dans votre déclaration de TVA belge, celles concernant la France et l'Espagne dans les déclarations de TVA nationales respectives et, en outre, vous immatriculer en Autriche afin de déclarer et d'acquitter la TVA qui y est due;
- b) si vous avez choisi de vous prévaloir du régime UE pour vos propres ventes à distance de biens mentionnées au point b), la TVA sur toutes les livraisons effectuées au titre du point d), y compris celles destinées à des acquéreurs belges, sera alors déclarée et acquittée en utilisant le portail du guichet unique italien.

Partie 4 – Règles de facturation et obligations comptables

A. Règles de facturation (circulaire 72/2021 point 8.1.)

1. Règles de facturation - Etat membre compétent

2. Obligation de facturation

3. Exercices

A. Règles TVA applicables en matière de facturation

1. Règles de facturation – Etat membre compétent

▪ Règle générale

L'EM compétent en matière de facturation est, en règle, conformément à l'art 53decies § 1^{er} al 1^{er} CTVA, l'EM dans lequel l'opération (LB/PS) est réputée être effectuée à des fins TVA, c'est-à-dire :

- pour les ventes à distance extracommunautaires de biens, l'EM d'arrivée de l'expédition ou du transport des biens ;
- pour les ventes IC de biens, selon que le seuil de 10.000 euros est ou non dépassé, l'EM d'arrivée de l'expédition ou du transport des biens ou l'EM de départ ;
- pour les PS de télécommunication, de radiodiffusion et de télévision ou des services électroniques, fournis à des non assujettis, selon que le seuil de 10.000 euros est ou non dépassé, l'EM d'établissement du preneur ou l'EM du siège de l'activité économique du prestataire ;
- pour les autres services fournis à des non assujettis, l'EM de localisation.

A. Règles TVA applicables en matière de facturation

LawTax

1. Règles de facturation – Etat membre compétent

▪ Dérogations

Par dérogation à cette règle, l'article 53decies § 1^{er} al 4 CTVA précise que l'EM compétent est celui dans lequel l'assujetti qui se prévaut de l'un des régimes particuliers visé du système OSS au titre XII, chapitre 6, de la directive 2006/112/CE (régime UE, non-UE ou régime d'importation) est identifié pour l'application de ce régime.

Le lieu où l'opération en question est réputée avoir lieu aux fins de la TVA n'a pas d'importance ; celle-ci peut donc également avoir lieu dans un EM autre que celui dans lequel l'assujetti est identifié aux fins du régime particulier.

Cette règle a pour objectif d'aligner, en termes de compétence territoriale, les règles relatives à la déclaration, au paiement et à la facturation des opérations pour lesquelles l'assujetti fait usage d'un de ces régimes particuliers.

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

227

227

A. Règles TVA applicables en matière de facturation

LawTax

1. Règles de facturation – Etat membre compétent

Concrètement, cela signifie que la Belgique est compétente pour fixer les règles de facturation, conformément à l'art 53decies § 1^{er} al 4 CTVA lorsque :

- la vente à distance extracommunautaire de biens est effectuée par un assujetti établi en Belgique qui s'est inscrit dans le régime particulier visé à l'article 58quinquies CTVA (régime « IOSS - Régime d'importation ») en Belgique soit de manière directe soit via un intermédiaire et qui se prévaut de ce régime, que la vente à distance extracommunautaire de biens soit localisée dans un autre EM ou en Belgique ;
- la vente à distance extracommunautaire de biens est effectuée par un assujetti non établi dans l'UE qui s'est inscrit dans le régime particulier visé à l'art 58quinquies CTVA (régime « IOSS - Régime d'importation ») en Belgique soit via un intermédiaire soit de manière directe et qui se prévaut de ce régime, que la vente à distance extracommunautaire de biens soit localisée dans un autre EM ou en Belgique ;

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

228

228

A. Règles TVA applicables en matière de facturation

LawTax

- la vente à distance extracommunautaire de biens est effectuée par un assujetti établi dans un autre EM qui s'est inscrit dans le régime particulier visé à l'art 58quinquies CTVA (régime « IOSS - Régime d'importation ») en Belgique via un intermédiaire et qui se prévaut de ce régime, que la vente à distance extracommunautaire de biens soit localisée dans un autre EM ou en Belgique ;
- la vente à distance intracommunautaire de biens est effectuée par un assujetti établi en Belgique qui s'est inscrit dans le régime particulier visé à l'art 58quater CTVA (régime « OSS - Régime de l'Union ») en Belgique et qui se prévaut de ce régime, que la vente à distance intracommunautaire de biens soit localisée dans un autre EM ou en Belgique ;
- la vente à distance intracommunautaire de biens est effectuée par un assujetti non établi dans l'UE qui s'est inscrit dans le régime particulier visé à l'art 58quater CTVA (régime « OSS - Régime de l'Union ») en Belgique et qui se prévaut de ce régime, que la vente à distance intracommunautaire de biens soit localisée dans un autre EM ou en Belgique ;

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

229

229

A. Règles TVA applicables en matière de facturation

LawTax

- la vente dont lieu de départ et arrivée du transport du bien livré se situent dans le même EM est effectuée par un assujetti établi en Belgique qui facilite la LB conformément à l'art 13bis § 2 CTVA (fournisseur présumé) qui s'est inscrit dans le régime particulier visé à l'art 58quater CTVA (régime « OSS - Régime de l'Union ») en Belgique et qui se prévaut de ce régime, que la vente soit localisée dans un autre EM ou en Belgique ;
- la vente dont lieu de départ et arrivée du transport du bien livré se situent dans le même EM est effectuée par un assujetti non établi dans l'UE qui facilite la LB conformément à l'art 13bis § 2 CTVA (fournisseur présumé) qui s'est inscrit dans le régime particulier visé à l'art 58quater CTVA (régime « OSS - Régime de l'Union ») en Belgique et qui se prévaut de ce régime, que la vente soit localisée dans un autre EM ou en Belgique ;
- la PS fournie à une personne non assujettie est effectuée par un assujetti établi en Belgique qui s'est inscrit dans le régime particulier visé à l'art 58quater CTVA (régime « OSS - Régime de l'Union ») en Belgique et qui se prévaut de ce régime, qui est localisée dans un autre EM ;
- la PS fournie à une personne non assujettie est effectuée par un assujetti non établi dans l'UE qui s'est inscrit dans le régime particulier visé à l'art 58ter CTVA (régime « OSS - Régime non-Union ») en Belgique et qui se prévaut de ce régime, qui est localisée dans un autre EM ou en Belgique.

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

230

230

A. Règles TVA applicables en matière de facturation

LawTax

2. Obligations de facturation

Conformément à l'art 53 § 2 al 1^{er}, 1^o et 2^o CTVA, l'assujetti qui effectue des LB/PS, autres que celles qui sont exonérées en vertu de l'art 44 et autres que celles qui sont visées par les points a) à g) de l'article 135, paragraphe 1, de la directive 2006/112/CE, est tenu d'émettre une facture à son cocontractant et d'en établir une copie ou de s'assurer qu'une telle facture et sa copie sont respectivement émise et établie en son nom et pour son compte, par son cocontractant ou par un tiers :

1^o lorsqu'il a effectué une LB/PS pour un assujetti ou une personne morale NA ;

2^o lorsqu'il a effectué une LB visée à l'art 15, §§ 1^{er} ou 2 CTVA, pour toute personne physique non assujettie, sauf lorsqu'il se prévaut du régime particulier visé au titre XII, chapitre 6, section 3, de la directive 2006/112/CE (régime OSS (régime UE ou OSS Union) pour les ventes à distance intracommunautaires de biens).

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

231

231

A. Règles TVA applicables en matière de facturation

LawTax

Enfin, l'art 53, § 2, alinéa 5 CTVA prévoit que le Roi peut imposer aux assujettis l'obligation d'émettre une facture pour des livraisons de biens ou des prestations de services, autres que celles visées à l'alinéa 1^{er}.

C'est ainsi que l'art 1^{er} AR n^o 1 du 29 décembre 1992 prévoit que l'assujetti tenu d'émettre une facture s/b art 53 § 2 al 1^{er} CTVA, qui effectue des LB/PS suivantes pour des personnes physiques qui les destinent à leur usage privé, émet une facture **lorsque ces opérations ont lieu en Belgique** conformément art 14, 14bis, 15 et 21bis CTVA, ou lorsque, avant l'opération, la taxe est exigible par application des art 17, § 1^{er}, alinéa 3 et 22bis, § 1^{er}, alinéa 3 CTVA, sur tout ou partie du prix de l'opération :

1^o les livraisons :

a. de véhicules terrestres à moteur, neufs ou d'occasion, d'une cylindrée de + de 48 centimètres cube ou d'une puissance de + de 7,2 kilowatts, destinés au transport de personnes/marchandises et leurs remorques, y compris les voitures mixtes et les remorques pour le camping ;

b. de yachts, bateaux et canots de plaisance ;

c. d'avions, hydravions, hélicoptères, planeurs, ballons sphériques ou dirigeables, et d'autres aéronefs analogues, qu'ils soient plus lourds ou plus légers que l'air, avec ou sans moteur ;

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

232

232

A. Règles TVA applicables en matière de facturation

LawTax

(...)

3° les opérations énumérées à l'article 20, § 2 ;

4° les livraisons de biens et les prestations de services destinées à l'érection d'un bâtiment visé à l'article 64, § 4, du Code de la TVA ;

(...)

9° les livraisons de pièces détachées, accessoires et équipements pour les biens désignés au 1°, ainsi que les travaux, autres que le lavage, relatifs à ces biens, en ce compris la livraison des biens utilisés pour l'exécution de ces travaux, lorsque le prix, y compris la taxe sur la valeur ajoutée, excède 125 euros ;

10° les opérations de déménagement ou de garde-meuble et les prestations accessoires à ces opérations.

A. Règles TVA applicables en matière de facturation

LawTax

Pour que la disposition dérogatoire prévue à l'art 1^{er} AR n° 1 trouve à s'appliquer, il faut donc :

- que la Belgique soit compétente pour fixer les règles de facturation conformément à l'art 53decies § 1^{er} al 4 CTVA ;
- que l'obligation générale de facturer prévue à l'art 53 § 2 al 1^{er}, 1° et 2° CTVA ne soit pas applicable, comme par exemple pour les ventes à distance intracommunautaires de biens reprises dans les déclarations Régime de l'Union - OSS et les services B2C ;
- **que l'opération soit localisée en Belgique.**

3. Exercices

LawTax

A. Ventes à distance intracommunautaires

1. La société A, établie en Belgique, est inscrite dans le Régime de l'Union - OSS pour ses ventes à distance intracommunautaires de biens. Elle effectue une vente à distance intracommunautaire de biens de Belgique en France pour le compte d'un assujetti franchisé français (non tenu de soumettre à la TVA toutes ses acquisitions intracommunautaires de biens).

Conformément à l'art 53decies § 1^{er} al 4 CTVA, la Belgique est compétente pour fixer les règles de facturation, en tant qu'EM dans lequel s'est inscrit le fournisseur dans le Régime de l'Union - OSS.

Conformément à l'art 53 § 2 al 1^{er}, 1^o CTVA, la société A doit émettre une facture puisqu'elle a effectué une vente à distance intracommunautaire de biens pour un assujetti.

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

235

235

3. Exercices

LawTax

A. Ventes à distance intracommunautaires

2. La société B, établie en Belgique, est inscrite dans le Régime de l'Union - OSS pour ses ventes à distance intracommunautaires de biens.

Elle effectue une vente à distance intracommunautaire de biens de Belgique vers l'Allemagne pour le compte d'un particulier NA résidant en Allemagne.

Conformément à l'art 53decies § 1^{er} al 4 CTVA, la Belgique est compétente pour fixer les règles de facturation, en tant qu'EM dans lequel s'est inscrit le fournisseur dans le Régime de l'Union - OSS.

Conformément à l'art 53 § 2 al 1^{er}, 2^o CTVA, la société B ne doit pas émettre une facture puisqu'elle a effectué une vente à distance intracommunautaire de biens visée à l'art 15 § 1^{er} 1^o CTVA pour une personne physique NA, pour laquelle elle se prévaut du Régime de l'Union - OSS.

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

236

236

3. Exercices

LawTax

A. Ventes à distance intracommunautaires

3. La société C, établie aux Pays-Bas, est inscrite dans le Régime de l'Union - OSS pour ses ventes à distance intracommunautaires de biens.

Elle effectue une vente à distance intracommunautaire de biens des Pays-Bas vers la Belgique pour le compte d'un particulier NA résidant en Belgique.

Conformément à l'art 53decies § 1^{er} al 4 CTVA, les Pays-Bas sont compétents pour fixer les règles de facturation, en tant qu'EM dans lequel s'est inscrit le fournisseur dans le Régime de l'Union - OSS. Il appartient à l'administration fiscale néerlandaise de déterminer si la société C doit émettre une facture.

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

237

237

3. Exercices

LawTax

A. Ventes à distance intracommunautaires

4. La société D, établie en Chine, est inscrite en Belgique dans le Régime de l'Union - OSS pour ses ventes à distance intracommunautaires de biens.

Elle dispose de lieu de stockage en Belgique et au GD Luxembourg. Elle effectue une vente à distance intracommunautaire de biens du GD Luxembourg vers l'Autriche pour le compte d'un particulier NA résidant en Autriche.

Conformément à l'art 53decies § 1^{er} al 4 CTVA, la Belgique est compétente pour fixer les règles de facturation, en tant qu'EM dans lequel s'est inscrit le fournisseur dans le Régime de l'Union - OSS.

Conformément à l'art 53 § 2 al 1^{er}, 2^o CTVA, la société D ne doit émettre une facture puisqu'elle a effectué une vente à distance intracommunautaire de biens visée à l'art 15 § 1^{er}, 1^o CTVA pour une personne physique NA, pour laquelle elle se prévaut du Régime de l'Union - OSS.

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

238

238

3. Exercices

LawTax

A. Ventes à distance intracommunautaires

5. La société X, établie en Suisse, a vendu des biens à un particulier non assujetti résidant en Belgique par l'intermédiaire de la plateforme E, établie en Belgique qui s'est inscrite en Belgique dans le Régime de l'Union - OSS. Pour la vente effectuée par la société X, la plateforme E est, conformément à l'art 13bis § 2 CTVA, réputée avoir reçu et livré ces biens elle-même.

Les biens sont transportés d'un lieu de stockage en Belgique (Namur) vers le client particulier en Belgique (Hasselt).

Conformément à l'art 53decies § 1^{er} al 4 CTVA, la Belgique est compétente pour fixer les règles de facturation, en tant qu'EM dans lequel s'est inscrite la plateforme dans le Régime de l'Union - OSS.

Conformément à l'art 53 § 2 CTVA, la plateforme E ne doit pas émettre de facture puisqu'elle a effectué une livraison interne à une personne physique NA.

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

239

239

3. Exercices

LawTax

A. Ventes à distance intracommunautaires

6. La société F, établie en Italie, ne s'est pas inscrite dans le Régime de l'Union - OSS pour ses ventes à distance. Elle effectue une vente à distance intracommunautaire de biens de l'Italie vers la Belgique pour le compte d'un particulier non assujetti résidant en Belgique.

Conformément à l'article 53decies, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, du Code de la TVA, la Belgique est compétente pour fixer les règles de facturation, en tant qu'Etat membre dans lequel la vente à distance intracommunautaire est réputée être effectuée. Conformément à l'article 53, § 2, alinéa 1^{er}, 2^o, du Code de la TVA, la société F doit émettre une facture puisqu'elle a effectué une vente à distance intracommunautaire de biens visée à l'article 15, § 1^{er}, 1^o, du Code de la TVA pour une personne physique non assujettie, pour laquelle elle ne se prévaut pas du Régime de l'Union - OSS.

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

240

240

3. Exercices

LawTax

A. Ventes à distance intracommunautaires

7. La société G, établie en Belgique, ne s'est pas inscrite dans le Régime de l'Union - OSS pour ses ventes à distance. Elle effectue le 10.07.2021 une vente à distance intracommunautaire de biens de Belgique vers le Danemark pour le compte d'un particulier non assujetti résidant au Danemark.

Conformément à l'art 53decies § 1^{er} al 1^{er} CTVA, le Danemark est compétent pour fixer les règles de facturation, en tant qu'EM dans lequel la vente à distance intracommunautaire est réputée être effectuée.

Il appartient à l'administration fiscale danoise de déterminer si la société G doit émettre une facture.

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

241

241

3. Exercices

LawTax

B. Ventes à distance extracommunautaires

1. La société A, établie en Belgique, est inscrite dans le Régime d'importation – IOSS pour ses ventes à distance extracommunautaires de biens. Elle effectue une vente à distance extracommunautaire de biens des Etats-Unis vers la France (valeur qui ne dépasse pas 150€) pour le compte d'un assujetti exonéré français (non tenu de soumettre à la TVA toutes ses AIC de biens). Les biens entrent dans l'UE par l'aéroport de Roissy (France) et sont ensuite acheminées vers le client assujetti exonéré en France.

Conformément à l'art 53decies § 1^{er} al 4 CTVA, la Belgique est compétente pour fixer les règles de facturation, en tant qu'EM dans lequel s'est inscrit le fournisseur dans le Régime d'importation – IOSS.

Conformément à l'art 53 § 2 al 1^{er}, 1^o CTVA, la société A doit émettre une facture puisqu'elle a effectué une vente à distance extracommunautaire de biens pour un assujetti.

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

242

242

3. Exercices

LawTax

B. Ventes à distance extracommunautaires

2. La société B, établie en Belgique, est inscrite dans le Régime d'importation – IOSS pour ses ventes à distance extracommunautaires de biens. Elle effectue une vente à distance extracommunautaire de biens du Royaume-Uni (Angleterre) vers l'Allemagne (valeur qui ne dépasse pas 150€) pour le compte d'un particulier NA résidant en Allemagne.

Les biens rentrent dans l'UE par l'aéroport de Bierset (Belgique) et sont ensuite acheminées vers le client particulier en Allemagne.

Conformément à l'art 53decies § 1^{er} al 4 CTVA, la Belgique est compétente pour fixer les règles de facturation, en tant qu'EM dans lequel s'est inscrit le fournisseur dans le Régime d'importation – IOSS.

Conformément à l'art 53 § 2, alinéa 1^{er}, 2^o CTVA, la société B doit émettre une facture puisqu'elle a effectué une vente à distance extracommunautaire de biens visée à l'art 15 § 1^{er}, 2^o CTVA pour une personne physique NA.

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

243

243

3. Exercices

LawTax

B. Ventes à distance extracommunautaires

3. La société C, établie aux Pays-Bas, est inscrite dans le Régime d'importation – IOSS pour ses ventes à distance extracommunautaires de biens. Elle effectue le 10.07.2021 une vente à distance extracommunautaire de biens du Japon vers la Belgique (valeur qui ne dépasse pas 150€) pour le compte d'un particulier NA résidant en Belgique.

Les biens rentrent dans l'UE par l'aéroport de Zaventem (Belgique) et sont ensuite acheminées vers le client particulier en Belgique.

Conformément à l'art 53decies § 1^{er} al 4 CTVA, les PB sont compétents pour fixer les règles de facturation, en tant qu'EM dans lequel s'est inscrit le fournisseur dans le Régime d'importation – IOSS.

Il appartient à l'administration fiscale néerlandaise de déterminer si la société C doit émettre une facture.

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

244

244

3. Exercices

LawTax

B. Ventes à distance extracommunautaires

4. La société D, établie en Chine, est inscrite en Belgique dans le Régime d'importation – IOSS pour ses ventes à distance extracommunautaires de biens. Elle effectue le 10.07.2021 une vente à distance extracommunautaire de biens de Chine vers l'Autriche (valeur qui ne dépasse pas 150€) pour le compte d'un particulier NA résidant en Autriche.

Les biens rentrent dans l'UE par l'aéroport de Vienne (Autriche) et sont ensuite acheminées vers le client particulier en Autriche.

Conformément à l'art 53decies § 1^{er} al 4 CTVA, la Belgique est compétente pour fixer les règles de facturation, en tant qu'EM dans lequel s'est inscrit le fournisseur dans le Régime d'importation – IOSS.

Conformément à l'art 53 § 2 al 1^{er} 2^o CTVA, la société D doit émettre une facture puisqu'elle a effectué une vente à distance extracommunautaire de biens visée à l'art 15 § 1^{er}, 3^o CTVA pour une personne physique NA.

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

245

245

3. Exercices

LawTax

B. Ventes à distance extracommunautaires

5. La société X, établie en Pologne, a vendu des biens à un particulier NA résidant en Slovaquie par l'intermédiaire de la plateforme E, établie en Belgique qui s'est inscrite en Belgique dans le Régime d'importation – IOSS. Pour cette vente à distance extracommunautaire de biens effectuée par la société X (valeur qui ne dépasse pas 150€), la plateforme E est, conformément à l'art 13bis § 1^{er} CTVA, réputée avoir reçu et livré ces biens elle-même.

Les biens, en provenance de Russie rentrent dans l'UE par l'aéroport de Varsovie (Pologne) et sont ensuite acheminées vers le client particulier en Slovaquie.

Conformément à l'art 53decies § 1^{er} al 4 CTVA, la Belgique est compétente pour fixer les règles de facturation, en tant qu'EM dans lequel s'est inscrite la plateforme dans le Régime d'importation – IOSS. Conformément à l'art 53 § 2 al 1^{er}, 2^o CTVA, la plateforme E doit émettre une facture puisqu'elle a effectué une vente à distance extracommunautaire de biens visée à l'art 15 § 1^{er}, 2^o CTVA pour une personne physique.

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

246

246

3. Exercices

LawTax

B. Ventes à distance extracommunautaires

6. La société F, établie en Italie, effectue une vente à distance extracommunautaire de biens du Maroc vers la Belgique (valeur qui dépasse 150€) pour le compte d'un particulier non assujetti résidant en Belgique. Les biens sont importés en Italie au nom de la société F.

Les biens rentrent dans l'UE par l'aéroport de Rome (Italie) et sont ensuite acheminées vers le client particulier belge.

Conformément à l'art 53decies § 1^{er} al 1^{er}CTVA, la Belgique est compétente pour fixer les règles de facturation, en tant qu'EM dans lequel la vente à distance extracommunautaire est réputée être effectuée.

Conformément à l'art 53 § 2 al 1^{er}, 2^o CTVA, la société F doit émettre une facture puisqu'elle a effectué une vente à distance extracommunautaire de biens visée à l'art 15 § 1^{er}, 2^o CTVA pour une personne physique NA.

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

247

247

3. Exercices

LawTax

B. Ventes à distance extracommunautaires

7. La société G, établie en Belgique, effectue une vente à distance extracommunautaire de biens d'Australie vers la Belgique (valeur qui dépasse 150€!) pour le compte d'un particulier NA résidant en Belgique.

Les biens rentrent dans l'UE par l'aéroport de Zaventem (Belgique) et sont ensuite acheminées vers le client particulier belge.

Conformément à l'art 53decies § 1^{er} al 1^{er} CTVA, la Belgique est compétente pour fixer les règles de facturation, en tant qu'EM dans lequel la vente à distance extracommunautaire est réputée être effectuée.

Conformément à l'art 53 § 2 alinéa 1^{er}, 2^o CTVA, la société G ne doit pas émettre une facture puisque la vente à distance extracommunautaire de biens qu'elle effectue pour une personne physique NA n'est pas visée à l'art 15 § 1^{er} CTVA mais est visée à l'art 14 § 2 al 2 CTVA.

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

248

248

3. Exercices

LawTax

B. Ventes à distance extracommunautaires

8. La société H, établie en Belgique, effectue une vente à distance extracommunautaire de biens de Turquie vers l'Espagne (valeur qui dépasse 150€) pour le compte d'un particulier NA résidant en Espagne.

Conformément à l'art 53decies § 1^{er} al 1^{er} CTVA, l'Espagne est compétente pour fixer les règles de facturation, en tant qu'EM dans lequel la vente à distance extracommunautaire est réputée être effectuée.

Il appartient à l'administration fiscale espagnole de déterminer si la société H doit émettre une facture.

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

249

249

3. Exercices

LawTax

C. Prestation du service fournie à une personne non assujettie

1. La société A, établie en Belgique, est inscrite dans le Régime de l'Union - OSS parce qu'elle effectue des services de télécommunication. Elle effectue un service de télécommunication pour le compte d'un organisme public luxembourgeois, personne morale non assujettie non identifiée à la TVA.

Conformément à l'article 53decies, § 1^{er}, alinéa 4, du Code de la TVA, la Belgique est compétente pour fixer les règles de facturation, en tant qu'Etat membre dans lequel s'est inscrit le prestataire dans le Régime de l'Union - OSS.

Conformément à l'article 53, § 2, alinéa 1^{er}, 1^o, du Code de la TVA, la société A doit émettre une facture puisqu'elle a effectué une prestation de services pour une personne morale non assujettie.

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

250

250

3. Exercices

LawTax

C. Prestation du service fournie à une personne non assujettie

2. La société B, établie en Belgique, est inscrite dans le Régime de l'Union - OSS pour des travaux immobiliers qu'elle effectue dans d'autres EM.

Elle effectue pour le compte d'un particulier non assujetti une prestation consistant en des travaux immobiliers sur un bâtiment situé en France.

Conformément à l'art 53decies § 1^{er} alinéa 4 CTVA, la Belgique est compétente pour fixer les règles de facturation, en tant qu'Etat membre dans lequel s'est inscrit le prestataire dans le Régime de l'Union - OSS.

Conformément à l'art 53 § 2 CTVA, la société B ne doit pas émettre de facture puisqu'elle a effectué une prestation de services pour une personne physique NA.

Il est à remarquer que l'obligation prévue à l'art 1^{er} AR n° 1 d'émettre une facture pour des travaux immobiliers effectués pour des personnes physiques qui les destinent à leur usage privé n'est pas applicable puisque l'opération n'est pas localisée en Belgique.

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

251

251

3. Exercices

LawTax

C. Prestation du service fournie à une personne non assujettie

3. La société C, établie au GD Luxembourg, est inscrite dans le Régime de l'Union - OSS pour la vente de droit d'accès à des spectacles localisés dans d'autres EM.

Elle effectue pour le compte d'un particulier non assujetti une prestation consistant à donner un droit d'accès (ticketing) à un spectacle musical en Belgique.

Conformément à l'art 53decies § 1^{er} al 4 CTVA, le GD Luxembourg est compétent pour fixer les règles de facturation, en tant qu'EM dans lequel s'est inscrit le prestataire dans le Régime de l'Union - OSS.

Il appartient à l'administration fiscale luxembourgeoise de déterminer si la société C doit émettre une facture.

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

252

252

3. Exercices

LawTax

C. Prestation du service fournie à une personne non assujettie

4. La société D, établie au Canada, est inscrite en Belgique dans le Régime Non-Union - OSS pour des services électroniques. Elle effectue un service électronique pour le compte d'un particulier non assujetti résidant en Belgique.

Conformément à l'article 53decies, § 1^{er}, alinéa 4, du Code de la TVA, la Belgique est compétente pour fixer les règles de facturation, en tant qu'EM dans lequel s'est inscrit le prestataire dans le Régime Non-Union - OSS.

Conformément à l'article 53, § 2, du Code de la TVA, la société B ne doit pas émettre de facture puisqu'elle a effectué une prestation de services pour une personne physique non assujettie.

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

253

253

3. Exercices

LawTax

C. Prestation du service fournie à une personne non assujettie

5. La société E, établie au Royaume-Uni, est inscrite en Belgique dans le Régime Non-Union - OSS pour des travaux immobiliers qu'elle effectue pour le compte de personnes physiques NA dans des EM.

Elle effectue pour le compte d'un particulier non assujetti une prestation consistant en des travaux immobiliers sur un bâtiment situé en Belgique.

Conformément à l'article 53decies, § 1^{er}, alinéa 4, du Code de la TVA, la Belgique est compétente pour fixer les règles de facturation, en tant qu'EM dans lequel s'est inscrit le prestataire dans le Régime Non-Union - OSS.

Conformément à l'article 1^{er}, 3^o, de l'AR n° 1, pris en exécution de l'art 53 § 2, al 5 CTVA, la société E doit émettre une facture puisqu'elle a effectué une prestation de services localisée en Belgique consistant en des travaux immobiliers effectuées pour des personnes physiques qui les destinent à leur usage privé.

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

254

254

3. Exercices

LawTax

C. Prestation du service fournie à une personne non assujettie

6. La société F, établie en France, effectue le 10.07.2021 pour le compte d'un particulier non assujetti une prestation consistant à donner un droit d'accès (ticketing) à une pièce de théâtre en Belgique.

La société F ne s'est pas inscrite dans le Régime de l'Union - OSS.

Conformément à l'article 53decies, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, du Code de la TVA, la Belgique est compétente pour fixer les règles de facturation, en tant qu'Etat membre dans lequel la prestation (droit d'accès à une activité culturelle) est réputée être effectuée.

Conformément à l'article 53, § 2, du Code de la TVA, la société F ne doit pas émettre de facture puisqu'elle a effectué une prestation de services pour une personne physique non assujettie.

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

255

255

3. Exercices

LawTax

C. Prestation du service fournie à une personne non assujettie

7. La société G, établie aux Pays-Bas effectue le 10.07.2021 pour le compte d'un particulier non assujetti une prestation consistant en des travaux immobiliers sur un bâtiment situé en Belgique.

La société G ne s'est pas inscrite dans le Régime de l'Union - OSS.

Conformément à l'article 53decies, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, du Code de la TVA, la Belgique est compétente pour fixer les règles de facturation, en tant qu'Etat membre dans lequel la prestation (travail immobilier) est réputée être effectuée.

Conformément à l'article 1^{er}, 3^o, de l'arrêté royal n° 1, pris en exécution de l'article 53, § 2, alinéa 5, du Code de la TVA, la société E doit émettre une facture puisqu'elle a effectué une prestation de services localisée en Belgique consistant en des travaux immobiliers effectuées pour des personnes physiques qui les destinent à leur usage privé.

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

256

256

3. Exercices

LawTax

C. Prestation du service fournie à une personne non assujettie

8. La société H, établie en Belgique, effectue le 10.07.2021 un transport intracommunautaire de biens d'Allemagne en Belgique pour le compte d'un particulier non assujetti.

La société G ne s'est pas inscrite dans le Régime de l'Union - OSS.

Conformément à l'article 53decies, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, du Code de la TVA, l'Allemagne est compétente pour fixer les règles de facturation, en tant qu'Etat membre dans lequel la prestation (transport intracommunautaire de biens) est réputée être effectuée.

Il appartient à l'administration fiscale allemande de déterminer si la société H doit émettre une facture.

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

257

257

LawTax

B. Obligations comptables (circulaire 72/2021 point 8.2.)

1. Registres à tenir
2. Journal des recettes – inscription distincte pour calcul seuil 10.000€
3. Agrément des représentants responsables, des personnes préalablement agréées et des intermédiaires

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

258

258

B. Obligations comptables (circulaire 72/2021 point 8.2.)

LawTax

1. Registres à tenir dans le cadre de la nouvelle législation

- **Registre à tenir pour l'application d'un des régimes particuliers visés par les articles 58ter et 58quater du Code de la TVA;**
- **Registre à tenir pour l'application du régime particulier visé par l'article 58quinquies du Code de la TVA;**
- **Registre à tenir pour l'application du régime particulier de déclaration et de paiement de la TVA à l'importation par les déclarants en douane visé par l'article 58sexies du Code de la TVA;**
- **Registres à tenir par les interfaces électroniques:**
 - **L'interface électronique s'est inscrite dans un des régimes particuliers du système OSS;**
 - **L'interface électronique agit comme acheteur-revendeur mais n'est pas inscrite dans un des régimes particuliers du système OSS;**
 - **L'interface électronique n'agit pas comme acheteur-revendeur**

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

259

259

B. Obligations comptables

LawTax

1. Registres à tenir dans le cadre de la nouvelle législation

- **Registre à tenir pour l'application d'un des régimes particuliers visés par les articles 58ter et 58quater du Code de la TVA**

Sont visés les assujettis qui bénéficient du régime particulier applicable aux services fournis par des assujettis non établis sur le territoire de la Communauté prévu par l'article 58ter, du Code de la TVA et les assujettis qui bénéficient du régime particulier applicable aux ventes à distance intracommunautaires de biens, aux livraisons de biens à l'intérieur d'un Etat membre effectuées par des interfaces électroniques facilitant ces livraisons et aux services fournis par des assujettis établis sur le territoire de la Communauté, mais non dans l'Etat membre de consommation prévu à l'article 58quater, du Code de la TVA.

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

260

260

B. Obligations comptables

LawTax

Les art 58ter et quater §§7 CTVA prévoient qu'une comptabilité est tenue par les assujettis concernés, sous la forme d'un registre des opérations relevant de ce régime particulier qui est suffisamment détaillé pour permettre à l'administration fiscale de l'Etat membre de consommation de vérifier l'exactitude de la déclaration.

L'article 26bis § 1^{er} AR n°1, pris en exécution des articles 58ter, § 8, et 58quater, § 9, du Code de la TVA, vise la comptabilité aux fins de la TVA qui doit être tenue par les assujettis qui font usage des régimes particuliers visés par les articles 58ter et 58quater du Code de la TVA, à l'exclusion des assujettis visés à l'article 54ter du Code de la TVA. L'obligation de tenir une telle comptabilité est prévue respectivement aux articles 58ter, § 7 et 58quater, § 7, du Code de la TVA.

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

261

261

B. Obligations comptables

LawTax

S'agissant des mentions que doit contenir ce registre, l'article 63 quater, paragraphe 1^{er}, du règlement d'exécution (UE) n° 282/2011 du conseil du 15.03.2011 portant mesures d'exécution de la directive 2006/112/CE fixe une présomption selon laquelle ce registre est considéré comme suffisamment détaillé lorsqu'il contient, selon l'hypothèse visée, les informations suivantes :

- l'Etat membre de consommation dans lequel les livraisons de biens sont effectuées ou les prestations de services sont fournies ;
- la description et la quantité des biens livrés ou le type de services prestés ;
- la date de la livraison des biens ou de la prestation des services ;
- la base d'imposition, avec indication de la devise utilisée ainsi que toute augmentation ou réduction ultérieure de cette base d'imposition ;

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

262

262

B. Obligations comptables

LawTax

- le taux TVA appliqué et le montant de TVA dû, avec indication de la devise utilisée ;
- la date et le montant des paiements reçus ainsi que tout acompte reçu avant la prestation des services ;
- lorsqu'une facture est émise, les informations figurant sur la facture ;
- en ce qui concerne les biens, les informations utilisées pour déterminer le lieu de départ et le lieu d'arrivée de l'expédition ou du transport des biens à destination de l'acquéreur et, en ce qui concerne les services, les informations utilisées pour déterminer le lieu où le preneur est établi ou a son domicile ou sa résidence habituelle ;
- en ce qui concerne les biens, tout élément de preuve concernant un retour possible des biens, y compris la base d'imposition et le taux de TVA appliqué.

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

263

263

B. Obligations comptables

LawTax

En vertu de l'effet direct de l'article 63 quater, paragraphe 1, du règlement d'exécution n° 282/2011 dans le droit belge, aucune autre mention ou information supplémentaire n'est requise bien que l'assujetti puisse naturellement, de sa propre initiative, inclure de telles informations dans ses registres. Les informations reprises ci-dessus sont considérées, en vertu de cette disposition, comme nécessaires mais suffisantes pour permettre aux administrations des Etats membres de consommation concernés, de vérifier la correcte application des régimes particuliers visés.

Les informations contenues dans la comptabilité doivent être mises à disposition par voie électronique à toute réquisition des agents de l'administration en charge de la taxe sur la valeur ajoutée ainsi qu'à celle des agents de l'administration compétente de l'Etat membre de consommation.

Ces informations doivent être conservées pendant **dix ans** à compter de l'expiration de l'année au cours de laquelle l'opération a eu lieu.

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

264

264

B. Obligations comptables

LawTax

- Registre à tenir pour l'application du régime particulier visé par l'article 58quinquies du Code de la TVA

Est visé l'assujetti qui bénéficie du régime particulier applicable aux ventes à distance de biens importés de territoires tiers ou de pays tiers prévu par l'art 58quinquies CTVA.

L'article 58quinquies, § 7, du Code de la TVA prévoit qu'une comptabilité est tenue par l'assujetti ou par l'intermédiaire pour chacun des assujettis qu'il représente, sous la forme d'un registre des opérations relevant de ce régime particulier qui est suffisamment détaillé pour permettre à l'administration fiscale de l'Etat membre de consommation de vérifier l'exactitude de la déclaration.

L'article 26bis, § 2, de l'arrêté royal n° 1 pris en exécution de l'article 58quinquies, § 9, du Code de la TVA, vise la comptabilité qui doit être tenue par les assujettis qui font usage du régime particulier visé par l'article 58quinquies du Code de la TVA, à l'exclusion des assujettis visés à l'article 54ter du Code de la TVA.

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

265

265

B. Obligations comptables

LawTax

S'agissant des mentions que doit contenir ce registre, l'article 63quater, paragraphe 2, du règlement d'exécution n° 282/2011 fixe une présomption selon laquelle ce registre est considéré comme suffisamment détaillé lorsqu'il contient les informations suivantes :

- l'Etat membre de consommation dans lequel les livraisons de biens sont effectuées ;
- la description et la quantité des biens livrés ;
- la date de la livraison des biens ;
- la base d'imposition, avec indication de la devise utilisée ;
- toute augmentation ou réduction ultérieure de la base d'imposition ;
- le taux de TVA appliqué ;
- le montant de TVA dû, avec indication de la devise utilisée ;
- la date et le montant des paiements reçus ;
- lorsqu'une facture est émise, les informations figurant sur la facture;

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

266

266

B. Obligations comptables

LawTax

- les informations utilisées pour déterminer le lieu de départ et le lieu d'arrivée de l'expédition ou du transport des biens à destination de l'acquéreur ;
 - une preuve concernant un retour possible des biens, y compris la base d'imposition et le taux de TVA appliqué ;
 - le numéro de commande ou le numéro unique de l'opération ;
 - le numéro unique de l'envoi lorsque cet assujetti intervient directement à la livraison.
- En vertu de l'effet direct de l'art 63quater §2 règlement d'exécution n° 282/2011 dans le droit belge, aucune autre mention ou information supplémentaire n'est requise bien que l'assujetti ou l'intermédiaire qui le représente puisse naturellement, de sa propre initiative, inclure de telles informations dans ses registres. **Les informations reprises ci-dessus sont considérées, en vertu de cette disposition, comme nécessaires mais suffisantes pour permettre aux administrations des EM de consommation concernés, de vérifier la correcte application des régimes particuliers visés.**
- L'article 58quinquies, § 7, du Code de la TVA précise les obligations comptables qui reposent sur les assujettis qui font usage de ce régime.

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

267

267

B. Obligations comptables

LawTax

- Les informations contenues dans la comptabilité doivent être mises à disposition par voie électronique à toute réquisition des agents de l'administration en charge de la taxe sur la valeur ajoutée ainsi qu'à celle des agents de l'administration compétente de l'Etat membre de consommation (article 369quinquies, paragraphe 2, de la directive 2006/112/CE).
- Ces informations doivent être conservées pendant **dix ans** à compter de l'expiration de l'année au cours de laquelle l'opération a eu lieu.

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

268

268

B. Obligations comptables

LawTax

- **Registre à tenir pour l'application du régime particulier de déclaration et de paiement de la TVA à l'importation par les déclarants en douane visé par l'article 58sexies du Code de la TVA**

Conformément à l'article 58sexies, § 4, du Code de la TVA, une comptabilité est tenue par les personnes qui présentent les biens auprès de l'Administration générale des Douanes et Accises pour le compte de la personne destinataire des biens et qui font usage du régime particulier visé par l'article 58sexies du Code de la TVA. Cette comptabilité est tenue sous la forme d'un registre des opérations relevant de ce régime particulier. Ce registre doit être suffisamment détaillé pour permettre à l'administration fiscale ou douanière de l'Etat membre d'importation de vérifier l'exactitude de la déclaration mensuelle visée à l'article 58sexies, § 3, alinéa 1^{er}, du Code de la TVA.

L'article 26bis, § 3, de l'arrêté royal n° 1 pris en exécution de l'article 58sexies, § 5, du Code de la TVA, vise la comptabilité qui doit être tenue par les assujettis qui font usage de ce régime particulier visé par l'article 58sexies du Code de la TVA.

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

269

269

B. Obligations comptables

LawTax

Le règlement d'exécution n° 282/2011 ne fixe en l'espèce aucune présomption quant aux mentions suffisantes permettant de considérer que les obligations relatives à la comptabilité de ces opérations sont remplies.

L'article 26bis, § 3, de l'arrêté royal n° 1 prévoit donc une série de mentions obligatoires qui doivent permettre aux administrations concernées de vérifier l'exactitude de la déclaration mensuelle précitée et le respect des conditions d'application du régime de simplification visé à l'article 58sexies du Code de la TVA.

Il est par conséquent prévu que dans ledit registre, la personne qui présente les biens auprès de l'Administration générale des douanes et accises pour le compte de la personne destinataire des biens, inscrit, pour chaque opération, les informations suivantes :

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

270

270

B. Obligations comptables

LawTax

1. un numéro d'ordre ;
2. la date de l'importation ou la période au cours de laquelle l'importation a eu lieu ;
3. le nom et l'adresse du destinataire des biens importés visé à l'art 6 AR n° 7, du 29.12.1992, relatif aux importations de biens pour l'applications de la TVA ;
4. la description des biens importés ;
5. l'indication du taux applicable, de la base d'imposition et du montant de la taxe due pour chaque bien contenu dans l'envoi ;
6. le cas échéant, l'indication de la disposition applicable de la directive ou de la disposition nationale correspondante, ou toute autre mention indiquant que la livraison de biens ou la prestation de services est exonérée ;
7. la valeur intrinsèque de l'envoi dans lequel les biens importés sont contenus ;
8. le cas échéant, la date à laquelle la déclaration en douane a été annulée et la destination des biens faisant l'objet de cette déclaration annulée.

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

271

271

B. Obligations comptables

LawTax

- La mention de la date à laquelle la déclaration en douane a été annulée et de la destination des biens faisant l'objet de cette déclaration annulée vise le cas où les biens font l'objet d'une déclaration en douane par le déclarant, préalablement au moment où la TVA due par le redevable de la taxe due à l'importation sera perçue par le déclarant. Dans l'hypothèse où le bien serait refusé par le client final et qu'il ne s'acquitterait pas, entre les mains du déclarant, de la taxe due à l'importation en vertu du présent régime, le déclarant devrait alors procéder à l'annulation de la déclaration en douane effectuée par rapport aux biens importés mais refusés par le client final.

Dans cette hypothèse, il convient dès lors, pour des raisons de suivi des biens et de correcte application de la taxe, que ce registre mentionne la date à laquelle l'annulation de la déclaration en douane a été effectuée et la destination effective des biens qui font l'objet de cette déclaration en douane annulée (par ex. réexportation ou destruction des biens).

- Il est également précisé que ce registre doit, sur demande, être mis à la disposition de l'administration en charge de la taxe sur la valeur ajoutée par voie électronique.

En revanche, en ce qui concerne le délai de conservation de ce registre, aucune spécification n'est apportée. Dès lors qu'aucun délai spécifique n'est prévu ni dans la **directive 2006/112/CE** ni à l'**article 58sexies CTVA**, le délai de conservation de **sept ans** prévus par l'**art 60 § 4 CTVA**, s'applique en l'espèce.

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

272

272

B. Obligations comptables

LawTax

▪ Registres à tenir par les interfaces électroniques

L'article 54ter, alinéa 1^{er}, du Code de la TVA dispose que tout assujetti, à l'exclusion des unités TVA au sens de l'article 4, § 2, ainsi que les membres d'une unité TVA au sens de l'article 4, § 2, qui facilite par l'utilisation d'une interface électronique telle qu'une place de marché, une plateforme, un portail ou un dispositif similaire, la livraison de biens ou la prestation de services dans la Communauté à une personne non assujettie, tient une comptabilité sous forme de registres dans laquelle il consigne ces opérations.

Ces registres permettent à l'administration fiscale des Etats membres où ces opérations ont lieu de vérifier que la TVA a été correctement appliquée.

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

273

273

B. Obligations comptables

LawTax

L'article 54 quater, alinéa 1^{er}, du règlement d'exécution n° 282/2011 stipule que l'assujetti visé à l'article 242bis de la directive 2006/112/CE (l'interface électronique qui facilite la livraison de biens ou la prestation de services dans la Communauté à une personne non assujettie), dans le cas de livraisons pour lesquelles il est réputé avoir reçu et livré les biens lui-même conformément à l'article 14bis de la directive 2006/112/CE ou lorsqu'il s'entremet dans une prestation de services fournis par voie électronique pour lesquels il est présumé agir en son nom propre conformément à l'article 9bis de ce règlement d'exécution n° 282/2011, tient, comme tout assujetti qui réalise lui mêmes des livraisons de biens ou des prestations de services, les registres suivants :

- les registres visés à l'art 63quater du règlement d'exécution n° 282/2011, lorsque l'assujetti a choisi d'appliquer un des régimes particuliers prévus au titre XII, chapitre 6, directive 2006/112/CE du système OSS (il s'agit des registres visés à art 26bis AR n° 1) ;
- les registres visés à l'art 242 de la directive 2006/112/CE, lorsque l'assujetti n'a pas choisi d'appliquer l'un des régimes particuliers prévus au titre XII, chapitre 6, de la directive 2006/112/CE.

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

274

274

B. Obligations comptables

LawTax

➤ L'interface électronique s'est inscrite dans un des régimes particuliers du système OSS (visés aux articles 58ter à 58quinquies du Code de la TVA)

L'article 26ter, § 1^{er}, de l'arrêté royal n° 1, pris en exécution de l'article 54ter, alinéa 4, du Code de la TVA, vise la comptabilité aux fins de la TVA qui doit être tenue par l'assujetti visé à l'article 54ter du Code de la TVA qui choisit d'appliquer l'un des régimes particuliers du système OSS (visés aux articles 58ter à 58quinquies du Code de la TVA).

Il s'agit des registres visés à l'article 26bis, de l'arrêté royal n° 1. Les informations à y reprendre sont celles qui sont prévues à l'article 63quater du règlement d'exécution n° 282/2011 et pour lesquelles il est renvoyé plus haut (deux premiers types de registre visés aux points 8.2.1.1. et 8.2.1.2. de la circ. 72/2021).

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

275

275

B. Obligations comptables

LawTax

➤ L'interface électronique agit comme acheteur revendeur mais ne s'est pas inscrite dans un des régimes l'un des régimes particuliers du système OSS (visés aux articles 58ter à 58quinquies du Code de la TVA)

L'article 26ter, § 2, de l'arrêté royal n° 1 vise la comptabilité aux fins de la TVA qui doit être tenue par l'assujetti visé à l'article 54ter du Code de la TVA qui choisit de ne pas appliquer l'un des régimes particuliers du système OSS. Est visée ici la tenue d'une comptabilité suffisamment détaillée pour permettre l'application de la TVA et son contrôle par l'administration fiscale. Cette comptabilité est déterminée par les Etats membres conformément à l'article 242 de la directive 2006/112/CE.

Dans un souci de cohérence et d'uniformisation, l'article 26ter, § 2, de l'arrêté royal n° 1, prévoit que l'assujetti visé à l'article 54ter du Code de la TVA qui choisit de ne pas appliquer l'un des régimes particuliers du système OSS sera également tenu de reprendre dans les registres visés à l'article 54ter du Code de la TVA les mêmes mentions que celles qu'il serait tenu de reprendre s'il faisait usage d'un des régimes de simplification prévus aux articles 58ter à 58quinquies du Code de la TVA. Ces informations sont celles qui sont prévues à l'article 63 quater du règlement d'exécution n° 282/2011.

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

276

276

B. Obligations comptables

LawTax

Ces mentions sont, dans le cas présent, expressément reprises dans l'article 26ter, § 2, de l'arrêté royal n° 1 dès lors que l'article 63quater du règlement d'exécution n° 282/2011 n'est pas directement applicable dans le droit belge dans cette hypothèse particulière, mais qu'il inspire la présente obligation.

Il est par conséquent prévu que la plateforme électronique reprend dans les registres, pour toute livraison pour laquelle elle agit conformément aux conditions de l'article 13bis du Code de la TVA et pour tout service fourni par voie électronique pour lequel il agit conformément à l'article 9bis du règlement d'exécution (UE) n° 282/2011 du conseil du 15.03.2011 portant mesures d'exécution de la directive 2006/112/CE relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, les données suivantes, si elle n'a pas choisi d'appliquer l'un des régimes particuliers visés aux articles 58ter, 58quater et 58quinquies du Code de la TVA :

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

277

277

B. Obligations comptables

LawTax

1. l'Etat membre de consommation dans lequel les livraisons de biens sont effectuées ou les prestations de services sont fournies ;
2. le type de services prestés ou la description et la quantité des biens livrés ;
3. la date de la livraison des biens ou de la prestation des services ;
4. la base d'imposition, avec indication de la devise utilisée ;
5. toute augmentation ou réduction ultérieure de la base d'imposition ;
6. le taux de TVA appliqué ;
7. le montant de TVA dû, avec indication de la devise utilisée ;
8. la date et le montant des paiements reçus ;
9. tout acompte reçu avant la livraison des biens ou la prestation des services ;
10. lorsqu'une facture est émise, les informations figurant sur la facture ;
11. en ce qui concerne les services, les informations utilisées pour déterminer le lieu où le preneur est établi ou a son domicile ou sa résidence habituelle et, en ce qui concerne les biens, les informations utilisées pour déterminer le lieu de départ et le lieu d'arrivée de l'expédition ou du transport des biens à destination de l'acquéreur ;
12. tout élément de preuve concernant un retour possible des biens, y compris la base d'imposition et le taux de TVA appliqué ;
13. le numéro de commande ou le numéro unique de la livraison de biens ;
14. le numéro unique de l'envoi lorsque cet assujetti intervient directement à la livraison.

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

278

278

B. Obligations comptables

LawTax

En effet, qu'elle fasse ou non usage d'un de ces régimes, l'interface électronique qui facilite les opérations visées est considérée respectivement comme fournisseur ou prestataire aux fins de la TVA, conformément à l'article 13bis du Code de la TVA pour les livraisons visées et conformément à l'article 9 bis du règlement d'exécution (UE) n° 282/2011 pour les services visés, et partant, généralement comme redevable primaire de la TVA due sur ces opérations.

Selon la circulaire, le régime de simplification n'est qu'une modalité pour la déclaration et le paiement de la TVA due sur ces opérations. Elle considère dès lors que rien n'indique que les obligations comptables des interfaces électroniques soient, sur ce point précis, différentes pour la correcte application de la taxe due sur les opérations pour lesquelles elles sont réputées avoir reçu et livré les biens elles-mêmes ou lorsqu'elles s'entremettent dans une prestation de services fournis par voie électronique pour lesquels elles sont présumées agir en leur nom propre.

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

279

279

B. Obligations comptables

LawTax

➤ L'interface électronique n'agit pas comme acheteur revendeur

L'article 54quater, paragraphe 2, du règlement d'exécution n° 282/2011 énumère les informations que l'assujetti doit conserver dans les registres visés à l'article 242bis de la directive 2006/112/CE, transposé à l'article 54ter, du Code de la TVA en ce qui concerne les opérations autres que celles visées au paragraphe 1^{er} de cette disposition (et visées aux paragraphes 1^{er} et 2 de l'article 26ter, de l'arrêté royal n° 1).

L'article 26ter, § 3, de l'arrêté royal n° 1 vise donc la comptabilité aux fins de la TVA qui doit être tenue par l'assujetti visé à l'article 54ter du Code de la TVA par rapport aux autres opérations que celles visées à l'article 26, §§ 1^{er} et 2, de l'arrêté royal n° 1.

Cela concerne entre autres les livraisons pour lesquelles il n'est pas réputé avoir reçu et livré les biens lui-même conformément à l'article 13bis du Code de la TVA ou lorsqu'il s'entremet dans une prestation de services fournis par voie électronique pour lesquels il n'est pas présumé agir en son nom propre conformément à l'article 9bis du règlement d'exécution n° 282/2011.

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

280

280

B. Obligations comptables

LawTax

➤ Les informations que doit contenir le registre sont les suivantes, conformément à l'article 54quater §2 du règlement d'exécution n° 282/2011 :

- le nom, l'adresse postale et l'adresse électronique ou le site internet du fournisseur dont les opérations sont facilitées par l'utilisation de l'interface électronique et, si ces données sont disponibles, le numéro d'identification TVA ou le numéro fiscal national du fournisseur ou prestataire et le numéro de compte bancaire ou le numéro de compte virtuel du fournisseur ou prestataire ;
- une description des biens, leur valeur, le lieu d'arrivée de l'expédition ou du transport des biens, ainsi que le moment de la livraison et, si ces données sont disponibles, le numéro de commande ou le numéro unique de l'opération ;
- une description des services, leur valeur, des informations permettant d'établir le lieu et le moment de la prestation et, si ces données sont disponibles, le numéro de commande ou le numéro unique de l'opération.

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

281

281

B. Obligations comptables

LawTax

La tenue de ces registres doit permettre à l'administration des Etats membres où ces opérations ont lieu de vérifier que la TVA a été correctement appliquée par les assujettis qui, au travers de cette interface électronique, réalisent des opérations dans la Communauté.

Pour les unités TVA, l'article 26ter, § 4, de l'arrêté royal n° 1, précise que cette obligation incombe aux seuls membres de ces unités TVA, pour les opérations qui les concernent.

En vertu de l'article 26ter, § 5, de l'arrêté royal n° 1, la communication de ces registres, sur demande, à l'administration fiscale des Etats membres où les opérations ont lieu, se fait exclusivement par voie électronique.

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

282

282

B. Obligations comptables

LawTax

2. Journal des recettes – Inscription distincte pour le calcul du seuil de 10.000€

▪ Généralités

Compte tenu des modifications apportées aux règles de facturation en ce qui concerne les ventes à distance intracommunautaires de biens, l'obligation de facturation n'existe plus en ce qui concerne :

- les ventes à distance IC de biens effectuée à destination d'un autre Etat membre ou à destination de la Belgique pour laquelle l'assujetti a dépassé le seuil de 10.000 euros ou a opté pour la taxation dans l'Etat membre de destination, dans la mesure où il se prévaut du régime UE ou OSS Union (dans ce cas, les ventes à distance intracommunautaires de biens sont réputées être localisées conformément à l'article 15, § 1^{er}, 1^o, ou § 2, alinéa 1^{er}, du Code de la TVA mais aucune facturation n'est imposée conformément à l'article 53, § 2, alinéa 1^{er}, 2^o, du Code de la TVA).

Ces opérations doivent toutefois être inscrites dans le registre prévu à l'article 26bis, § 1^{er}, de l'arrêté royal n° 1 ;

B. Obligations comptables

LawTax

- les ventes à distance intracommunautaires de biens effectuée à partir de la Belgique à destination d'un autre Etat membre dans la mesure où le fournisseur n'a pas dépassé, au cours de l'année civile en cours, ou au cours de l'année civile précédente, le seuil de 10.000 euros, et pour lesquelles il n'a pas opté pour la taxation dans cet Etat membre (dans ce cas, les ventes à distance IC de biens sont localisées conformément à l'article 14, § 2, alinéa 1^{er}, du Code de la TVA et aucune facturation n'est imposée conformément à l'article 53, § 2, alinéa 1^{er}, 2^o, du Code de la TVA qui renvoie expressément à l'article 15, §§ 1^{er} et 2, du Code de la TVA).

B. Obligations comptables

LawTax

- Afin de permettre le suivi du seuil de 10.000 euros, l'article 16, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, de l'arrêté royal n° 1 maintient l'obligation pour les assujettis établis en Belgique qui réalisent des ventes à distance intracommunautaires de biens localisées en Belgique sur la base de l'article 14, § 2, alinéa 1^{er}, du Code de la TVA (dérogation prévue à l'article 15, § 2, alinéa 2, du Code de la TVA) d'établir à tout moment à la satisfaction des agents de l'administration en charge de la taxe sur la valeur ajoutée le montant global de ces ventes à distance intracommunautaires de biens.

Cette obligation est étendue aux services TBE localisés en Belgique dès lors que le seuil de 10.000 euros comprend le chiffre d'affaires réalisé sur ces deux types d'opérations.

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

285

285

B. Obligations comptables

LawTax

▪ Journal des recettes

L'article 16, § 1^{er}, alinéa 2, de l'arrêté royal n° 1 prévoit que cette preuve est apportée au moyen d'une inscription distincte dans le journal de recettes visé à l'article 14, § 2, alinéa 1^{er}, 3^o, de l'arrêté royal n° 1, avec indication de la nature des biens ou des services vendus, de la base d'imposition, de la taxe due et de l'Etat membre de l'arrivée de l'expédition ou du transport des biens ou dans lequel le preneur du service est établi ou a son domicile ou sa résidence habituelle, sauf dans l'hypothèse où une facture est établie (la facture reprise dans un facturier de sortie constituant alors une preuve suffisante).

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

286

286

B. Obligations comptables

LawTax

3. Agrément des représentants responsables, des personnes préalablement agréées et des intermédiaires

▪ Formalités pratiques

➤ Agrément d'un représentant responsable individuel

L'article 1^{er}, de l'arrêté royal n° 31 prévoit que l'assujetti qui n'est pas établi en Belgique et qui fait agréer un représentant responsable conformément à l'article 55, § 1^{er} ou § 2, du Code de la TVA, adresse au Centre PME Matières Spécifiques, une demande dans laquelle il indique l'identité complète du représentant responsable qu'il propose à l'agrément de l'administration en charge de la taxe sur la valeur ajoutée.

Cette demande s'accompagne de la déclaration de commencement d'activité (formulaire 604A), à moins que l'assujetti qui n'est pas établi en Belgique, ne soit déjà identifié à la TVA en Belgique.

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

287

287

B. Obligations comptables

LawTax

Le Centre PME Matières Spécifiques notifie l'agrément à l'assujetti qui n'est pas établi en Belgique et au représentant responsable.

Simultanément, dans la mesure où l'assujetti n'est pas déjà identifié à la TVA en Belgique, le Centre PME Matières Spécifiques lui communique également, ainsi qu'à son représentant responsable, le numéro d'identification à la taxe sur la valeur ajoutée qui lui est attribué.

Lorsqu'un assujetti non établi en Belgique et à qui un numéro d'identification a été attribué, veut supprimer l'agrément de son représentant responsable mais poursuit son activité dans le pays, ou veut remplacer son représentant responsable par un autre, il en fait la déclaration au Centre PME Matières Spécifiques.

La responsabilité du représentant responsable dont l'agrément est supprimé ou qui est remplacé, est, dans ces circonstances, limitée aux opérations effectuées par l'assujetti non établi en Belgique jusqu'à la date d'acceptation par l'administration de la requête faisant l'objet de cette déclaration.

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

288

288

B. Obligations comptables

LawTax

➤ Agrément d'un représentant global

L'article 2, § 2, de l'arrêté royal n° 31 prévoit que la personne qui entend obtenir un agrément pour représenter des assujettis non établis en Belgique en tant que représentant global adresse une demande au Centre PME Matières Spécifiques.

Lors de l'agrément de cette personne, le Centre PME Matières Spécifiques attribue un numéro global d'identification à la TVA et en fait la notification à la personne agréée.

La personne préalablement agréée est substituée à son commettant pour tous les droits accordés ou les obligations imposées à ce dernier par le Code de la TVA ou en exécution de celui-ci pour les opérations qu'il effectue ou qui lui sont fournies dans le pays sous le couvert du numéro d'identification global.

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

289

289

B. Obligations comptables

LawTax

➤ Agrément d'un intermédiaire

L'article 2bis, de l'arrêté royal n° 31 prévoit que, préalablement à son identification, l'intermédiaire visé à l'article 58quinquies, § 3, alinéa 1^{er}, du Code de la TVA, sur base de la déclaration visée dans cette disposition obtient un agrément de la part du Centre PME Matières Spécifiques.

Le Centre PME Matières Spécifiques notifie l'agrément à l'intermédiaire et lui communique simultanément, le numéro d'identification à la taxe sur la valeur ajoutée qui lui est attribué et celui qui est attribué à l'assujetti ou aux assujettis pour le(s)quel(s) il est désigné, conformément à l'article 58quinquies, § 4, alinéas 2 et 3, du Code de la TVA.

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

290

290

B. Obligations comptables

LawTax

➤ Caution

A partir du 01.07.2021, le système de sûretés prévu à l'article 3 de l'arrêté royal n° 31 à l'égard des représentants responsables et de personnes préalablement agréés est réformé de manière approfondie. Les nouvelles règles ainsi instaurées s'appliqueront également aux intermédiaires visés à l'article 58quinquies, § 3, alinéa 1er, du Code de la TVA.

L'article 3, § 2, de l'arrêté royal n° 31 prévoit dorénavant qu'une sûreté peut être demandée au représentant responsable individuel, au représentant global et à l'intermédiaire pour garantir le recouvrement de tout ce qui pourrait devenir exigible à titre de taxes, amendes, intérêts de retard et frais.

Cette disposition rappelle que la sûreté peut consister en un cautionnement en numéraire, un cautionnement en valeurs ou un cautionnement personnel d'une compagnie d'assurances, d'une banque ou d'une caisse d'épargne privée qui exercent leur activité en Belgique.

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

291

291

B. Obligations comptables

LawTax

L'article 3, § 3, de l'arrêté royal n° 31 fixe de manière uniforme le montant de cette sûreté à 10 % du solde des taxes dues pour une période de douze mois civils, qui découle des déclarations visées aux articles 53, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 2^o, 58ter, § 6, 58quater, § 6 et 58quinquies, § 6, du Code de la TVA, introduites au cours de l'année civile qui précède.

Par solde des taxes dues, il y a lieu d'entendre, en ce qui concerne la déclaration périodique à la TVA prévue à l'article 53, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 2^o, du Code de la TVA, le résultat de la taxe qui reste due suite au dépôt de cette déclaration, donc déduction faite des taxes qui ont fait l'objet d'une déduction dans cette déclaration. Ce montant correspond à la case [71] de cette déclaration.

Pour les autres déclarations dans lesquelles aucune déduction ne peut être opérée, cela correspond tout simplement à la taxe due en vertu de ces déclarations.

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

292

292

B. Obligations comptables

LawTax

L'article 3, § 3, de l'arrêté royal n° 31 dispose en outre que lorsqu'il n'est pas possible d'établir une période de référence d'une année pour la détermination de cette sùreté (par exemple en cas de commencement d'activité), le montant de celle-ci est fixé de manière provisoire sur la base des estimations de taxes dues par la personne concernée. La sùreté est alors par la suite fixée de manière définitive le 30 avril de l'année suivante.

Par souci de proportionnalité et d'efficacité, il est prévu que le montant de la sùreté s'élève, en fonction du calcul précité, à un minimum de 7.500 euros et un maximum d'un million d'euros.

Le montant de la sùreté est fixé en tout état de cause pour une période qui prend fin le 31 décembre de la deuxième année qui suit le moment de la fixation de ce montant.

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

293

293

B. Obligations comptables

LawTax

L'art 3 § 4 AR n° 31 prévoit enfin que le montant de cette sùreté fasse l'objet d'une révision en fonction de l'évolution de l'ampleur des engagements des personnes concernées, par exemple en cas d'augmentation ou de diminution des taxes dues constatées ou, pour les personnes préalablement agréées ou les intermédiaires en cas d'évolutions du nombre d'assujettis représentés.

En vue d'une révision éventuelle, cette comparaison entre les taxes dues sera évaluée au niveau de l'année qui précède, selon le cas, la fixation ou la modification de la sùreté.

Cette révision sera toujours effectuée par l'administration en cas de relèvement du montant de cette sùreté.

D'autre part, une révision peut être demandée par la personne concernée en cas de rabaissement de celle-ci.

En tout état de cause, aucune révision n'est effectuée lorsque la variation du montant de la sùreté n'atteint pas 10 %.

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

294

294

C. Entrée en vigueur et dispositions abrogatoires circulaire

Les nouvelles règles relatives au e-commerce et la circulaire 2021/C/72 du 27 juillet 2021 est d'application à partir du 01.07.2021.

Cette dernière circulaire abroge et modifie toutes les publications ou parties de publication publiées précédemment par l'administration qui ne sont pas en conformité avec les nouvelles règles de TVA telles que décrites ci-avant.

Notamment, elle abroge ou modifie les publications suivantes :

- circulaire n° 7 d.d. 27.04.1995 ;
- circulaire n° AFER 42/2007 (E.T.111.702) d.d. 09.11.2007, chapitre 7.3.1.3.2 ;
- décision TVA n° E.T.128.714 d.d. 09.02.2016.

LawTax

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

295

295

Localisation B2B séminaires – Q.R., Chambre, 2019-2020, n° 55-014, p. 175 (Rép. 12 mars 2020)

LawTax

En B2B, une règle dérogatoire de localisation s'applique aux PS donnant accès à des événements éducatifs (à savoir, l'endroit où l'événement a effectivement lieu, art. 21, § 3, 3°, CTVA).

S'agissant de séminaires dans un contexte B2B, l'Adm est d'avis que cette règle spécifique est uniquement applicable lorsqu'il s'agit de "*donner [...] accès à un événement dans le domaine de l'enseignement en principe accessible à tout le monde, avec une durée de maximum un jour complet*". Les formations internes ou les séminaires dont la durée excède une journée tombent sous la règle générale B2B (l'endroit où le preneur de services est établi - art. 21, § 2 CTVA). Le Min. rappelle que ce point de vue ne s'applique que "*dans l'attente d'une position uniforme adoptée par les EM*" (car tous les EM ne sont pas d'accord quant à l'application de la règle dérogatoire dans le cadre de l'organisation de conférences/séminaires).

Selon le Min. Fin., l'Adm a ainsi modifié son point de vue à la suite de l'arrêt de la CJUE du 13 mars 2019 (Aff. C-647/17 - *Skatteverket contre SRF Konsulterna AB*), dans laquelle la CJUE a considéré "*qu'un séminaire d'une durée de cinq jours entrecoupés d'une journée de battement*", constitue un événement au sens de la règle dérogatoire et considère "*désormais que la durée ne peut plus être considérée comme le seul critère décisif pour définir une manifestation au sens [de la règle spéciale de localisation]*". "*D'autres critères doivent également être pris en considération, comme le fait que les activités éducatives soient planifiées à l'avance, se déroulent dans un lieu déterminé et portent sur un sujet prédéfini*".

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

296

296

Localisation B2B séminaires – *Q.R., Chambre, 2019-2020, n° 55-014, p. 175 (Rép. 12 mars 2020)*

LawTax

Par conséquent, "l'octroi d'un droit d'accès à un séminaire d'une durée de plusieurs jours est susceptible d'être localisé, conformément à [la règle spéciale de localisation], à l'endroit où la manifestation a effectivement lieu".

Le Ministre précise encore que "le comité de la TVA [de l'UE] élabore en ce moment un projet de ligne directrice qui pourrait apporter des précisions complémentaires à ce sujet » ...

... et voici la circulaire du 26 février 2021...

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

297

297

Localisation B2B séminaires – *Circulaire 2021/C/19 du 26 février 2021*

LawTax

« Afin de déterminer le lieu des manifestations et des activités éducatives, une distinction doit être opérée selon que le preneur du service est un assujéti au sens de l'article 21, § 1^{er}, du Code de la TVA (relation B2B) ou une autre personne (relation B2C).

Dans une relation B2C, la détermination de la localisation du service ne pose généralement pas de problème étant donné la large portée des dispositions contenues dans l'article 21 bis, § 2, 5^o, du Code de la TVA. En vertu de cet article, le lieu des prestations de services relatives aux manifestations et aux activités éducatives est l'endroit où elles sont effectivement exécutées. Il est renvoyé à la circulaire AGFisc n° 50/2013 (E.T.124.537) du 29.11.2013 pour plus d'informations.

Le lieu des manifestations et des activités éducatives dans une relation B2B est déterminé conformément aux dispositions de l'article 21, § 2 et § 3, 3^o, du Code de la TVA.

Conformément à l'article 21, § 3, 3^o, du Code de la TVA, toute prestation consistant à **donner accès à une manifestation** éducative est réputée avoir lieu à l'endroit où elle est matériellement exécutée.

Les prestations qui consistent à donner accès à une manifestation, appelées également droit d'accès, au sens de l'article 21, § 3, 3^o, précité, comprennent l'autorisation d'entrer dans un lieu où se déroule cette manifestation et, dès lors, d'y assister (par exemple le droit d'accès aux séminaires et aux workshops s'y rapportant). Le fait que le prix pour y accéder ait été réglé à l'avance ou que les billets d'entrée aient été acquis par voie électronique ou non est, à cet égard, sans importance. »

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

298

298

Localisation B2B séminaires – Circulaire 2021/C/19 du 26 février 2021

LawTax

« L'administration a déjà constaté, précédemment, que les États membres n'ont pu se mettre d'accord quant à une définition uniforme de la notion de « manifestation » dans le cadre de l'article 53 de la directive 2006/112/CE du Conseil du 28.11.2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée dont l'article 23, § 3, 3°, du Code de la TVA constitue la transposition.

Dans l'attente qu'une position claire soit prise à ce sujet et pour des raisons d'ordre pratique, l'administration avait décidé que le champ d'application de l'article 21, § 3, 3°, du Code de la TVA restait limité à l'octroi du droit d'accès à une manifestation éducative, d'une **durée d'un jour complet, au maximum**. Dans les autres cas, l'article 21, § 2, du Code de la TVA devait être appliqué (voir la circulaire AGFisc n° 50/2013 (E.T.124.537) du 29.11.2013, numéro 45 et la réponse à la question parlementaire n° 1.461 de monsieur le représentant Luk Van Biesen du 03.02.2017).

À la suite de l'arrêt C-647/17 de la Cour de justice de l'Union européenne (arrêt Skatteverket contre SRF Konsulterna AB, affaire C-647/17 du 13.03.2019), les États membres ont de nouveau discuté de la question au sein du 114^e comité de la TVA.

Cependant, à la lumière de la jurisprudence précitée de la Cour de justice de l'Union européenne, l'administration a décidé de modifier sa position. »

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

299

299

Localisation B2B séminaires – Circulaire 2021/C/19 du 26 février 2021

LawTax

« Dans l'arrêt *Skatteverket contre SRF Konsulterna AB*, affaire C-647/17, du 13.03.2019, la CJUE a estimé qu'une PS consistant à « donner accès à des manifestations éducatives » comprend un service ayant pour objet une formation en comptabilité et en gestion d'une durée de cinq jours dispensée uniquement à des assujettis et qui suppose à la fois une inscription et un paiement préalables.

La Cour rappelle qu'il résulte de sa j.p. que les règles générales de localisation des art 44 et 45 Dir. 2006/112/CE (= art 21 et 21 bis CTVA), ne priment pas sur les règles de localisation dérogatoires (cfr. art 21, § 3 et 21 bis, § 2 CTVA). Par conséquent, ces règles de localisation dérogatoires ne doivent pas être considérées comme une exception à une règle générale devant recevoir une interprétation restrictive. Sur base art 53 Dir. 2006/112/CE (= art 21, § 3, 3° CTVA), la PS consistant à donner accès à des manifestations éducatives fournies à un assujetti se situent à l'endroit où celles-ci ont effectivement lieu.

Il résulte de l'art 32 §2, point c), du règlement exécution (UE) N° 282/2011 du Conseil du 15.03.2011 portant mesures d'exécution Dir. 2006/112/CE que les PS visés à l'art 21, § 3, 3° CTVA ayant pour objet l'accès à des manifestations éducatives et scientifiques, tels que conférences/séminaires, comprennent les PS dont les caractéristiques essentielles consistent à octroyer un droit d'accès à une manifestation en échange d'un billet ou d'un paiement.

Dans ce contexte, on suppose généralement qu'une manifestation au sens de ce qui précède se distingue par le fait que son organisation est liée avant tout à son caractère événementiel ou occasionnel. Cfr. Avocat général: « *La durée d'un service devrait normalement permettre de distinguer les manifestations éducatives des autres activités éducatives. Une conférence ou un séminaire dure généralement de plusieurs heures à plusieurs jours, alors qu'un cours universitaire est susceptible de durer beaucoup plus longtemps (par exemple trois semaines, un mois, un semestre ou une année universitaire). Il me semble que le premier est susceptible de relever du champ d'application de l'art 53 [de la directive TVA], alors que ce ne sera pas le cas du second* ».

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

300

300

Localisation B2B séminaires – Circulaire 2021/C/19 du 26 février 2021

« Le numéro 45 de la [circulaire AAFisc n° 50/2013](#) est remplacé comme suit :

« Compte tenu de l'arrêt C-647/17 de la Cour de justice de l'Union européenne du 13.03.2019, dans l'affaire *Skatteverket contre SRF Konsulterna AB*, l'administration considère que la durée ne peut plus être considérée comme le seul critère déterminant pour définir une manifestation au sens de l'article 21, § 3, 3°, du Code de la TVA. D'autres critères doivent également être pris en considération, comme le fait que les activités éducatives soient planifiées à l'avance, se déroulent dans un lieu déterminé et portent sur un sujet prédéfini (voir la réponse à la question parlementaire n° 195 de M. Benoît Piedboeuf du 06.02.2020).

En ce qui concerne les manifestations éducatives se déroulant matériellement en Belgique l'administration se référera à l'article 21, § 3, 3°, du Code de la TVA en ce qui concerne le critère de la durée, lorsque celle-ci **n'excède pas sept jours calendrier**. Si la durée de l'activité éducative dépasse cette période de sept jours, l'administration prendra une décision quant à l'application de cette disposition pour chaque dossier individuel, en tenant compte de toutes les circonstances de fait, en ce compris la durée, le contenu et le lieu où se déroule l'activité éducative.».

Localisation B2B séminaires – Circulaire 2021/C/19 du 26 février 2021

« En ce qui concerne les manifestations éducatives impliquant également au moins un autre EM:

•**la manifestation éducative se déroule exclusivement dans un autre EM**: dans un 1^{er} temps, cfr. autorités fiscales autre EM où la manifestation éducative a effectivement lieu quant à application art 53 Dir. 2006/112

Selon le 114^e comité de la TVA, l'évaluation d'une telle situation doit toujours tenir compte de l'ensemble des circonstances de fait, en ce compris la durée, le contenu et le lieu où se déroule l'activité éducative.

Lorsqu'un assujetti belge participe à une manifestation éducative qui se déroule exclusivement dans un autre EM, il appartient, dans un premier temps, aux autorités fiscales de l'autre EM où ladite manifestation éducative a effectivement lieu de se prononcer sur l'application de l'art 53 Dir. 2006/112/CE.

Si situation double imposition car interprétations divergentes règles lieu d'imposition: l'adm prendrait une décision au cas par cas, éventuellement après consultation des autorités compétentes de cet EM.

•**la manifestation éducative se déroule physiquement dans plusieurs EM**: dans un 1^{er} temps, cfr. autorités fiscales chaque EM concerné où la manifestation éducative a effectivement lieu de se prononcer sur applic. art 53 Dir. et ce, pour les manifestations éducatives se déroulant effectivement sur son propre territoire.

Selon le 114^e comité TVA, si une même manifestation éducative a lieu dans plusieurs EM, le service doit être considéré, en règle, comme étant fourni dans chacun des EM concernés et réparti entre tous les EM dans lesquels la manifestation a lieu et ce proportionnellement à la durée de chacune des parties organisées dans chaque EM concerné, aux fins de l'application de l'art 53 de la directive 2006/112/CE».

Localisation B2B séminaires – Circulaire 2021/C/19 du 26 février 2021

« Exemple

Une manifestation éducative a lieu du 10.12.2020 au 14.12.2020. Elle se déroule à Bruxelles du 10.12.2020 au 12.12.2020 et à Paris du 13.12.2020 au 14.12.2020. Pour la période du 10.12.2020 au 12.12.2020, la manifestation éducative est considérée comme ayant lieu en Belgique conformément aux dispositions de l'article 53 de la directive 2006/112/CE précitée. Mutatis mutandis, la manifestation est réputée avoir lieu en France pour la période du 13.12.2020 au 14.12.2020,

Mesure transitoire

Les arrêts de la Cour de justice ont généralement un effet sur le passé.

Par conséquent, l'administration ne peut pas émettre de critique lorsque les assujettis ont déjà appliqué l'arrêt C-647/17 de la Cour de justice de l'Union européenne du 13.03.2019, malgré l'interprétation antérieure de l'administration belge de la portée de l'article 21, § 3, 3°, du Code de la TVA.

D'autre part, les assujettis qui ont suivi jusqu'à présent l'ancienne position de l'adm peuvent éprouver des difficultés (par ex en matière de tarification, de communication, de facturation et de comptabilité) à appliquer l'arrêt en question dès la publication de ce commentaire. Les assujettis peuvent continuer à appliquer la position précédemment publiée **jusqu'au 30.06.2021 ou jusqu'à la date déterminée par une décision individuelle.**

Programme:

1. Qui ?

2. Quoi ?

3. Où ?

4. Combien?

5. Redevable?

6. Déduction?

7. Diversités d'automne

8. Procédure

- Question 1: Opérations intracommunautaires**
- Question 2: Quelques problématiques d'exemption**
- Question 3: Quelques problématiques de taux**

305

Question 1:
Opérations intracommunautaires

- ***Quick fixes***
- **Nouvelles circulaires 2020 et 2021**
 - **Autres actualités**

306

Loi du 3 novembre 2019 – Quick fixes

LawTax

Nouvelles règles pour les livraisons intracommunautaires depuis le 1^{er} janvier 2020

Depuis le 1^{er} janvier 2020, de nouvelles règles en matière de LIC sont entrées en vigueur. Il s'agit de « solutions rapides» (*quick fixes*) décidées l'année dernière au niveau européen (**Accord Conseil ECOFIN 2 octobre 2018**). Certaines obligations de forme liées à l'exemption des LIC constituent dorénavant des conditions de fond.

En outre, la question de la preuve du transport des biens est réglée de façon plus claire et les règles en matière d'imputation du transport lors de « ventes en chaîne » sont simplifiées.

Enfin, un régime de simplification harmonisé est mis en place pour les ventes en consignation IC.

Ces dispositions sont reprises dans la loi du 3 novembre 2019 (projet de loi *Doc. parl., Chambre, 2019, n° 55-0294/001* approuvé par la commission des Finances de la Chambre (*Doc. parl., Chambre, 2019, n° 55-0294/004*)).

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

307

307

Modifications au 1er janvier 2020

LawTax

Ventes en chaîne

- Présomption relative à l'imputation du transport
- DIRECTIVE (UE) 2018/1910 du 4.12.2018 modifiant la directive 2006/112/CE
- Nouvelle circulaire n°2020/C/50 du 2 avril 2020

Stocks en consignation

- Introduction d'un régime de simplification uniforme
- DIRECTIVE (UE) 2018/1910 du 4.12.2018 modifiant la directive 2006/112/CE
- RÈGLEMENT D'EXÉCUTION (UE) 2018/1912 du 04.12.2018 modifiant le Règlement d'Exécution 282/2011
- Loi du 3 novembre 2019 modifiant le CTVA
- AR n°50 du 11 décembre 2019
- AR du 11 décembre 2019 modifiant les AR n°1,3 et 44
- Nouvelle circulaire n°2020/C/50 du 2 avril 2020

Exemption LIC

- Nouvelles conditions de fond (numéro TVA acheteur + listing IC correctement établi et introduit dans les temps)
- Preuves en matière de transport
- DIRECTIVE (UE) 2018/1910 du 4.12.2018 modifiant la directive 2006/112/CE
- RÈGLEMENT D'EXÉCUTION (UE) 2018/1912 du 04.12.2018 modifiant le Règlement d'Exécution 282/2011
- AR n°52 du 11 décembre 2019
- Nouvelle circulaire n°2020/C/50 du 2 avril 2020

+ **notices explicatives de la commission** (pour influencer les commentaires administratifs des EM ☺)
(https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/vat/commission-guidelines_fr)

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

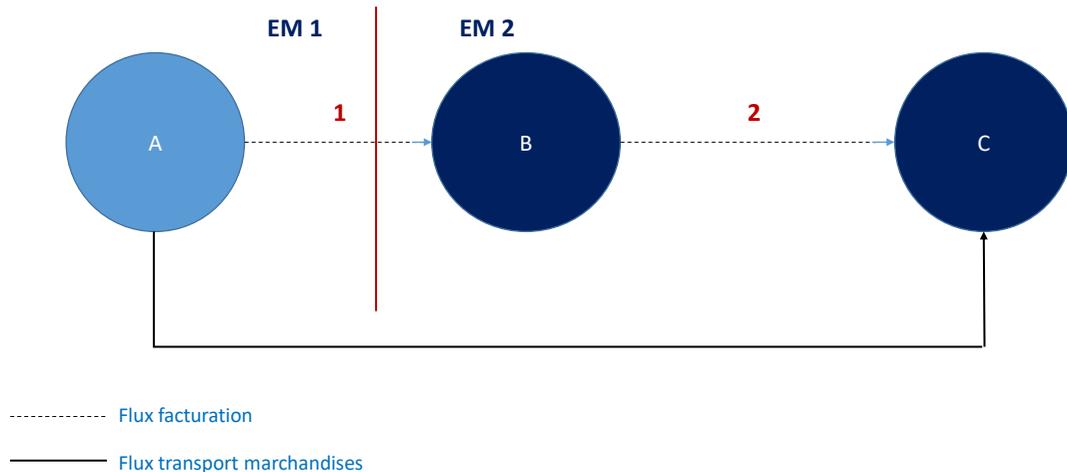
308

308

Loi du 3 novembre 2019 – Quick fixes

LawTax

Ventes en chaîne



Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

309

309

LawTax

Depuis le 1^{er} janvier 2020

- Lorsque l'opérateur intermédiaire (B dans une vente ABC) se charge du transport, la première livraison (AB) à cet opérateur intermédiaire sera d'office considérée comme une LIC...
- ... **SI** B communique un numéro TVA dans un EM autre que celui du départ du transport.
- Lorsque l'opérateur intermédiaire (B dans une vente ABC) communique un numéro de TVA de l'EM de départ, le transport est alloué à la vente réalisée par l'opérateur intermédiaire (vente BC).

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

310

310

Modifications au 1er janvier 2020

LawTax

Exemption LIC

- Nouvelles conditions de fond: numéro TVA acquéreur + listing IC
- Preuves en matière de transport
- DIRECTIVE (UE) 2018/1910 du 4.12.2018 modifiant la directive 2006/112/CE
- RÈGLEMENT D'EXÉCUTION (UE) 2018/1912 du 04.12.2018 modifiant le Règlement d'Exécution 282/2011
- AR n°52 du 11 décembre 2019
- Nouvelle circulaire n°2020/C/50 du 2 avril 2020

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

311

311

LawTax

Question 1:**Opérations intracommunautaires**

- **Quick fixes**
- **Nouvelles circulaires 2020 et 2021**
 - **Autres actualités**

312

Nouvelle circulaire n°2020/C/50 du 2 avril 2020 relative aux opérations IC LawTax

Contexte:

Suite à l'entrée en vigueur des *quick fixes* au 1^{er} janvier 2020, l'administration a publié une nouvelle circulaire "*relative au régime TVA applicable aux échanges intracommunautaires de biens dans les relations B2B*" (circ. n° 2020/C/50 du 2 avril 2020).

Le nouveau commentaire compte 213 pages...

Cette version remplace la circulaire n° AFER 38/2006 du 28 août 2006.

Outre des explications relatives aux nouvelles règles, la circulaire intègre toute une série de décisions antérieures et de jurisprudence européenne.

ATTENTION: elle a déjà connu deux addendum: circulaire 2021/C/47 du 21 mai 2021 et circulaire 2021/C/26 du 12 mars 2021.

Nous présentons la partie de la circulaire qui concerne la nouvelle législation 2019, à savoir les nouvelles conditions de fond pour l'exemption des LIC (point 3.6. de la nouvelle circulaire 2020/C/50).

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

313

313

Nouvelle circulaire n°2020/C/50 du 2 avril 2020 relative aux opérations IC LawTax

Indication du numéro de TVA du client

Pour rappel, la LIC biens est exemptée de TVA lorsqu'elle est effectuée pour un assujetti (ou une personne morale non assujettie) identifié dans un autre EM à des fins de TVA et qui communique ce numéro de TVA au vendeur (art. 39bis, al. 1, 1°, code TVA).

Dans le cadre du régime qui existait jusqu'à fin 2019, l'indication du numéro de TVA de l'acquéreur n'était qu'une condition « de forme » pour l'application de l'exemption.

Depuis le 1^{er} janvier 2020, en revanche, l'exemption est subordonnée à la condition « de fond » que l'acquéreur communique à son fournisseur le numéro de TVA attribué par un EM (autre que l'EM de départ des biens). "*Le fait que le fournisseur ait indiqué le numéro d'identification à la TVA de l'acquéreur sur la facture qu'il lui a adressée signifie que l'acquéreur peut être présumé l'avoir communiqué au fournisseur*".

"*Si cette nouvelle condition n'est pas remplie, l'exemption est rejetée*". La situation peut toutefois encore être rectifiée par la suite (cfr. infra).

- La circulaire souligne que la seule communication du numéro de TVA n'est pas suffisante. Le fournisseur doit en outre pouvoir prouver que ce numéro de TVA était valable au moment des livraisons et qu'il a "*réellement été attribué à cet acquéreur*", ce qui peut être démontré à l'aide des documents utilisés pour l'expédition des biens (cfr. infra). Selon la circulaire, il est "conseillé" au fournisseur "*de toujours s'assurer de l'identité de la personne à qui il livre en exemption de la TVA (carte d'identité, passeport, carte de crédit...), surtout si l'acquéreur emporte lui-même les biens*".

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

314

314

Nouvelle circulaire n°2020/C/50 du 2 avril 2020 relative aux opérations IC LawTax

Indication du numéro de TVA du client

- *"Le fournisseur qui n'a pas tous ses apaisements quant à la validité du numéro d'identification à la TVA qui lui a été communiqué", peut recourir au site internet VIES de la Commission européenne (https://ec.europa.eu/taxation_customs/vies/vieshome.do?locale=fr). Une attestation peut être délivrée au moyen de cette application. "Il importe toutefois de souligner que cette vérification n'est ni nécessaire, ni suffisante pour établir le droit à l'exemption de la livraison en cause". "Elle vient s'ajouter à l'ensemble des éléments de preuve". Par ailleurs, le site internet VIES ne confirme, pour certains pays (dont l'Allemagne), que la validité d'un numéro de TVA, sans révéler le nom de l'entrepreneur concerné. Dans ce cas, le vendeur peut s'adresser à l'Unité centrale TVA pour la coopération administrative internationale avec d'autres Etats membres (CLO) du SPF Finances pour faire confirmer qu'un numéro de TVA déterminé est effectivement attribué à l'entreprise en question. "Sur demande, le service CLO-TVA confirme sa réponse par écrit". Mais "la confirmation ne vaut qu'à la date de consultation des fichiers électroniques".*
- *"Si une entreprise vend en exemption de TVA à un client d'un autre Etat membre qui lui offre les garanties nécessaires de fiabilité (par exemple, parce qu'une relation commerciale est déjà établie), il est superflu de vérifier systématiquement, lors de chaque livraison, la validité du numéro d'identification à la TVA". "Il est cependant toujours conseillé, même dans ce cas, de vérifier périodiquement le numéro d'identification à la TVA".*

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

315

315

Nouvelle circulaire n°2020/C/50 du 2 avril 2020 relative aux opérations IC LawTax

Indication du numéro de TVA du client

La circulaire aborde ensuite quelques difficultés susceptibles de surgir.

- Si le fournisseur a agi "*de bonne foi*", l'exemption "*ne sera pas rejetée au seul motif que les autorités fiscales d'un autre Etat membre ont radié rétroactivement le numéro d'identification à la TVA de l'acquéreur après la livraison intracommunautaire des biens, à une date antérieure à cette livraison*" (point 3.6.1.3.2.; et CJCE, 6 septembre 2012, C-273/11, *Mecsek-Gabona Kft*);
- Si le client possède un numéro de TVA, mais qu'en raison "*d'une erreur ou d'une négligence de sa part*", il ne l'a pas communiqué au vendeur, l'exemption ne peut pas être appliquée. Le vendeur devra alors facturer la TVA belge (point 3.6.1.3.3.);

Cette situation peut toutefois encore être rectifiée si le client communique son numéro de TVA par la suite. Le vendeur peut alors corriger sa facture initiale au moyen d'un « document rectificatif » qui crédite la TVA. Il est aussi possible que la facture soit entièrement créditée puis remplacée par une nouvelle facture sans TVA, sur laquelle figure le numéro de TVA du client. Une rectification n'est toutefois possible "*qu'au moyen d'une déclaration périodique à la TVA, déposée au plus tard le 31 décembre de la troisième année civile suivant l'année au cours de laquelle la TVA initialement facturée est devenue due et exigible*".

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

316

316

Nouvelle circulaire n°2020/C/50 du 2 avril 2020 relative aux opérations IC LawTax

Indication du numéro de TVA du client

La circulaire aborde ensuite quelques difficultés susceptibles de surgir:

- Il arrive également que la demande du numéro de TVA de l'acquéreur soit en attente au moment de la livraison, ou encore que le numéro de TVA ait déjà été attribué mais ne soit pas encore disponible sur le site internet VIES (point 3.6.1.3.4.).

L'exemption ne peut pas être appliquée dans un premier temps, et la situation doit être rectifiée *a posteriori* au moyen d'un document rectificatif ou en créditant intégralement la facture initiale et en établissant une nouvelle facture. Mais cette solution n'est possible que si le numéro de TVA a été attribué rétroactivement jusqu'au moment de la livraison!

Si tel n'est pas le cas, la facture ne peut être corrigée que s'il est démontré :

- ✓ que le client avait demandé son numéro de TVA au moment de la livraison;
- ✓ ou, à défaut, que l'acquéreur a déclaré l'AIC des biens dans l'Etat membre d'arrivée,
- ✓ ou, enfin, que l'acquéreur "*est un assujetti ou une personne morale non assujettie agissant en tant que tels*", ce qui doit être démontré au moyen de "*tout document probant en possession du fournisseur ou obtenu de l'acquéreur, à l'exception du serment*" (par exemple des comptes annuels ou un extrait du registre de commerce du client, la nature des biens, des contrats, des factures et bons de commande de cette période concernant l'acquéreur...).

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

317

317

Nouvelle circulaire n°2020/C/50 du 2 avril 2020 relative aux opérations IC LawTax

Indication du numéro de TVA du client

La circulaire aborde ensuite quelques difficultés susceptibles de surgir:

- Il se peut aussi que l'acquéreur n'ait pas ou n'ait pas demandé de numéro de TVA au moment de la livraison mais souhaite se mettre en règle par la suite (point 3.6.1.3.5.). Il peut s'agir, par exemple, d'une entreprise d'un pays tiers "*qui ne connaît pas les obligations en matière de TVA*" ou "*d'un membre du groupe des quatre qui a dépassé le seuil d'acquisitions intracommunautaires dans son Etat membre sans en avoir connaissance*".

Dans ce cas également, la situation peut encore être régularisée en appliquant les méthodes précitées lorsque le numéro de TVA est finalement attribué rétroactivement au moment de la livraison, ou s'il peut être démontré que l'acquéreur agissait en tant qu'assujetti à la TVA au moyen des documents mentionnés plus haut.

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

318

318

Nouvelle circulaire n°2020/C/50 du 2 avril 2020 relative aux opérations IC LawTax

Indication du numéro de TVA du client

La circulaire aborde ensuite quelques difficultés susceptibles de surgir:

ATTENTION - Pas de possibilité de remboursement si:

Lorsque le fournisseur a dû appliquer la TVA sur sa facture de vente, la situation ne peut être rectifiée que par une correction de la facture initiale. L'acquéreur ne peut pas demander le remboursement de cette TVA auprès de l'Administration au moyen d'une procédure de remboursement (point 3.6.1.3.6.).

L'acquéreur **doit** donc s'adresser à son fournisseur en vue de la récupération de l'excédent de TVA payé. Mais dans certains cas, cette récupération peut s'avérer "*impossible ou extrêmement difficile*", "*par exemple en cas d'insolvabilité, de faillite, de concordat judiciaire du fournisseur*". Dès lors que le vendeur a "*effectivement*" payé la TVA au Trésor et que les mêmes conditions que celles auxquelles la facture peut être corrigée dans des circonstances normales sont remplies, l'acquéreur peut quand même demander à l'Administration le remboursement de la TVA payée, au moyen d'une demande exceptionnelle (et à la condition qu'il n'y ait "*pas de fraude ni d'abus*"). Cette demande doit être adressée aux services centraux de la TVA et non au bureau compétent pour le remboursement aux entreprises étrangères.

Cette procédure ne s'applique pas si le fournisseur refuse le remboursement pour cause de "*discussions*" ou de "*conflits entre les parties*", "*sans être dans l'impossibilité d'effectuer le remboursement en raison de l'insolvabilité, [de] la faillite, [du] concordat judiciaire*". "*Dans ce cas, l'acquéreur peut éventuellement obtenir le remboursement [de son fournisseur] en exerçant une action de droit civil*".

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

319

319

Nouvelle circulaire n°2020/C/50 du 2 avril 2020 relative aux opérations IC LawTax

Listing IC (Relevé IC)

La **seconde nouveauté dans les conditions de fond à l'exemption des LIC** est que le vendeur doit déposer le relevé IC en temps utile et correctement (point 3.6.1.5.).

L'exemption est donc annulée "*lorsque le vendeur n'a pas satisfait à l'obligation de déposer le relevé à la TVA des opérations intracommunautaires [...] ou lorsque le relevé qu'il a soumis ne contient pas les informations correctes concernant ces livraisons, à moins qu'il ne justifie dûment le manquement à ces obligations*" (art. 39bis, al. 2 CTVA).

Or un certain temps s'écoule entre le moment de la livraison et le dépôt du relevé (le 20ème jour du mois suivant la période de déclaration).

Le défaut de dépôt du relevé au moment où est effectuée la livraison ne peut donc pas constituer un obstacle à l'exemption. Celle-ci peut toutefois être abrogée rétroactivement lorsqu'il apparaît, après la livraison, que les obligations relatives au relevé n'ont pas été respectées.

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

320

320

Nouvelle circulaire n°2020/C/50 du 2 avril 2020 relative aux opérations IC LawTax

Listing IC (Relevé IC)

Toutefois, la condition relative au dépôt du relevé "ne devrait pas être appliquée de manière trop stricte [et] ne devrait pas s'appliquer lorsque le fournisseur agit de bonne foi, ce qui signifie qu'il peut dûment justifier les lacunes du relevé à la TVA auprès de l'administration". C'est "une question de fait qui doit être examinée au cas par cas". C'est la raison pour laquelle l'exemption ne sera pas rejetée dans les cas suivants :

- ✓ "une erreur ou une omission accidentelle concernant les informations relatives à la livraison en question qui a été spontanément corrigée ou détectée par l'administration et immédiatement rectifiée";
- ✓ le "dépôt tardif accidentel du relevé à la TVA relatif à la livraison en question";
- ✓ le "défaut occasionnel de dépôt du relevé à la TVA pour les acquisitions intracommunautaires dans [lequel] la livraison en question devait être mentionnée, dans la mesure où ce relevé à la TVA manquant est présenté immédiatement lorsque le défaut de présentation a été constaté par l'assujetti ou l'administration";
- ✓ la "force majeure, par exemple lorsque l'assujetti est frappé par un sinistre, un incendie, un piratage [informatique], ce qui fait en sorte que les obligations susmentionnées ne peuvent être remplies temporairement, dans la mesure où, bien sûr, les corrections nécessaires sont effectuées dans les meilleurs délais".

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

321

321

Nouvelle circulaire n°2020/C/50 du 2 avril 2020 relative aux opérations IC LawTax

Preuve du transport hors de l'EM de départ

Comme avant, le transport des biens vers un autre EM doit pouvoir être prouvé (point 3.6.1.4.3.). La manière dont cette preuve doit être organisée est harmonisée au niveau européen (art. 45bis, al. 1 et al. 3, Règlement d'exécution TVA). En ce qui concerne la Belgique, ce régime a été développé récemment dans l'AR n° 52.

La preuve de l'expédition peut être apportée sur base des présomptions suivantes :

- ✓ Lorsque le vendeur s'occupe du transport,
 - Soit au moyen de deux éléments de preuve non contradictoires délivrés par "deux parties différentes qui sont indépendantes l'une de l'autre, du vendeur et de l'acquéreur" (par exemple un document CMR signé, une facture du transporteur des biens);
 - soit au moyen d'un seul élément de preuve non contradictoire du transport, complété par un seul élément de preuve non contradictoire qui se rapporte indirectement au transport (par exemple une police d'assurance concernant le transport des biens, ou des documents bancaires prouvant le paiement du transport des biens).
- ✓ Lorsque l'acheteur est en charge du transport des biens, les documents précités doivent être complétés par une déclaration écrite de l'acquéreur, attestant que les biens ont été transportés par lui ou pour son compte, et spécifiant l'Etat membre de destination des biens. "L'acquéreur doit fournir cette déclaration à l'acheteur au plus tard le dixième jour du mois suivant la livraison" (la circulaire mentionne par erreur, "acheteur" au lieu de "vendeur").

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

322

322

Nouvelle circulaire n°2020/C/50 du 2 avril 2020 relative aux opérations IC **LawTax**

Preuve du transport hors de l'EM de départ

La preuve de l'expédition peut être apportée sur base de présomptions.

➤ Ces présomptions "conduisent à un renversement de la charge de la preuve en ce qui concerne l'expédition ou le transport des biens de la Belgique vers un autre EM".

➤ Mais l'Administration peut réfuter ces présomptions:

- "La réfutation de la présomption diffère de la situation dans laquelle l'administration peut démontrer que l'un des documents soumis [...] contient des informations incorrectes ou est faux". "En conséquence, le fournisseur ne peut plus invoquer la présomption". "Toutefois, le fournisseur peut être en mesure de présenter d'autres documents [...] qui lui permettent de bénéficier de la présomption ou [il] peut apporter la preuve du transport au moyen d'une série de pièces justificatives".

Notons que le fournisseur n'est d'ailleurs "pas tenu d'invoquer la présomption et peut choisir de l'invoquer pour chaque livraison intracommunautaire individuelle".

- Lorsque le fournisseur ou l'acquéreur exécute lui-même le transport des biens "par ses propres moyens de transport", les présomptions "ne peuvent en principe pas être appliquées", parce que "l'exigence que les preuves non contradictoires doivent être fournies par deux parties différentes, indépendantes les unes des autres, du fournisseur et de l'acquéreur" ne peut pas être remplie.

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

323

323

Nouvelle circulaire n°2020/C/50 du 2 avril 2020 relative aux opérations IC **LawTax**

Preuve du transport hors de l'EM de départ et preuve que les parties sont indépendantes:

Pour vérifier si les documents proviennent de parties indépendantes, la circulaire renvoie aux lignes directrices du Comité de la TVA (*Document H - taxud.c.1(2019) 7901898 du 3 juin 2019*). Celles-ci considèrent que :

- deux parties ne sont pas indépendantes "lorsqu'elles partagent la même personnalité juridique";
- des parties entre lesquelles il existe "des liens familiaux ou d'autres liens personnels étroits, des liens organisationnels, de propriété, d'affiliation, financiers ou juridiques ne peuvent pas être considérées comme indépendantes l'une de l'autre".

➤ Par conséquent, la circulaire estime que deux parties ne sont pas considérées comme indépendantes lorsque l'acquéreur est lié au fournisseur des biens :

- « en raison d'un contrat d'emploi ou de travail, en ce compris les membres de leurs familles jusqu'au quatrième degré »;
- « en tant qu'associé, membre ou dirigeant de la société ou de la personne morale, en ce compris les membres de leurs familles jusqu'au quatrième degré ».

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

324

324

Nouvelle circulaire n°2020/C/50 du 2 avril 2020 relative aux opérations IC **LawTax**

Preuve du transport hors de l'EM de départ et présomption belge supplémentaire:

Dans le régime belge, les deux présomptions qui précèdent sont complétées par une présomption légale supplémentaire (art. 3, § 3, al 1, AR n° 52).

En vertu de celle-ci, les biens "*sont présumés, sauf preuve contraire par l'administration, être expédiés ou transportés à partir de la Belgique vers un autre Etat membre lorsque le fournisseur est en possession des documents suivants*" :

- ✓ « un document de destination relatif à ces biens », et
- ✓ « la facture relative au transport lorsque celui-ci est effectué pour le compte du fournisseur ».

Un document de destination peut donc également être utilisé, même si le vendeur se charge du transport.

"Le contenu de ces documents doit correspondre avec celui" d'autres documents, "notamment les contrats, les bons de commande, les factures et les documents de paiement". "L'administration se réserve donc le droit de demander ces documents afin de vérifier l'authenticité de la transaction". Elle peut réfuter la présomption précitée afin que le fournisseur ne puisse plus l'invoquer. Mais ici aussi, il lui reste encore la possibilité d'apporter la preuve de l'expédition "au moyen d'un ensemble de pièces justificatives", ou sur base des présomptions précitées de l'article 45bis du Règlement d'exécution.

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

325

325

Nouvelle circulaire n°2020/C/50 du 2 avril 2020 relative aux opérations IC **LawTax**

Preuve du transport hors de l'EM de départ et présomption belge supplémentaire:

Le contenu et la périodicité du document de destination (dont la circulaire donne quelques exemples) sont régis par le nouvel AR n° 52 (art. 4, § 1), mais, sur le fond, ils n'ont pas changé par rapport au régime administratif précédent.

"Dans le cas où les biens ne sont pas expédiés ou transportés vers un établissement de l'acquéreur, le document de destination est également daté et signé par une personne dont la fonction dans l'entreprise qui exploite cet établissement permet de déclarer que les biens y sont effectivement arrivés (par exemple un employé d'un entrepositaire tiers chez qui les biens ont été expédiés)"; (art. 4, § 2, al. 3 AR n°52). Comme c'est généralement le cas lorsque le document est signé par une personne mandatée par l'acheteur, "l'identité et la qualité de cette personne doivent être préalablement confirmées par l'acheteur par e-mail, lettre ou tout autre moyen écrit".

Les documents de destination peuvent être envoyés et confirmés "*par e-mail ou par une autre voie électronique, pour autant que l'authenticité du signataire reste garantie*". "*Dans ce cas, les documents échangés doivent également être conservés en tant que tels*".

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

326

326

Nouvelle circulaire n°2021/C/73 du 2 août 2021 relative au trafic intracommunautaire de produits soumis à accise à partir d'un autre État membre vers la Belgique LawTax

Table des matières

1. Les produits soumis à accise visés et leur régime en matière d'accise

1.1. Produits soumis à accise visés

1.2. Réglementation européenne en matière d'accise

- 1.2.1. Générale
- 1.2.2. Documents d'accompagnement
- 1.2.3. Harmonisation des structures (définitions communautaires des produits soumis à l'accise communautaire, dénommées « directives verticales »)
- 1.2.4. Taux

1.3. Réglementation belge en matière d'accise

1.4. Grandes lignes du régime d'accise communautaire harmonisé

- 1.4.1. Principe
- 1.4.2. Régime de suspension de droits
 - 1.4.2.1. Opérations réalisées en régime de suspension de droits
 - 1.4.2.2. Document administratif électronique
 - 1.4.2.3. Paiement des droits d'accise

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

327

327

Table des matières (suite)

LawTax

1. Les produits soumis à accise visés et leur régime en matière d'accise

- 1.4.3. Achats par des particuliers
- 1.4.4. Circulation intra-Union entre différents États membres de produits soumis à accise déjà mis à la consommation

2. Le régime général TVA relatif au trafic IC des produits soumis à accise à l'exception des tabacs manufacturés qui sont expédiés ou transportés à partir autre EM vers la Belgique

2.1. L'acquéreur des produits soumis à accise est un particulier

2.1.1. Point de départ

2.1.2. Remarque en matière de TVA lorsque la livraison est effectuée par un assujetti non établi dans la Communauté via une interface électronique

2.1.3. Le transport est effectué par l'acquéreur/particulier

- 2.1.3.1. Régime en matière d'accise
- 2.1.3.2. Régime en matière de TVA

2.1.4. Le transport est effectué pour le compte de l'acquéreur/particulier

- 2.1.4.1. Régime accise
- 2.1.4.2. Régime en matière de TVA

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

328

328

Table des matières (suite)

LawTax

2.1.5. Le transport est effectué par ou pour le compte du fournisseur

- 2.1.5.1. Régime accise
- 2.1.5.2. Régime en matière de TVA
 - 2.1.5.2.1. Définition de la vente à distance intracommunautaire
 - 2.1.5.2.2. Régime en matière de TVA lorsque la vente à distance intracommunautaire de produits soumis à accises est localisée dans l'État membre de départ
 - 2.1.5.2.3. Régime en matière de TVA lorsque la vente à distance intracommunautaire de produits soumis à accises est localisée en Belgique

2.1.6. Ventes de produits soumis à accise dans des foires commerciales

- 2.1.6.1. Régime en matière d'accise
- 2.1.6.2. Régime en matière de TVA

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

329

329

Table des matières (suite)

LawTax

2.2. L'acquéreur des produits soumis à accise est un assujetti identifié à la TVA en Belgique qui est tenu au dépôt de déclarations périodiques à la TVA

2.2.1. Généralités

- 2.2.2. Base d'imposition et obligations en matière de TVA
 - 2.2.2.1. Principe
 - 2.2.2.2. Diverses hypothèses en relation avec le régime en matière d'accise
 - 2.2.2.2.1. L'acquéreur est un entrepositaire agréé en Belgique
 - 2.2.2.2.2. L'acquéreur est un destinataire enregistré ou un destinataire enregistré à titre temporaire en Belgique
 - 2.2.2.3. Autres situations
 - 2.2.2.3.1. Régime accise
 - 2.2.2.3.2. Régime en matière de TVA

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

330

330

Table des matières (suite)

LawTax

2.3. L'acquéreur des produits soumis à accise est un membre du « groupe des quatre »[2.3.1. Définition du « groupe des quatre »](#)[2.3.2. Régime en matière de TVA](#)

- [2.3.2.1. La livraison](#)
- [2.3.2.2. L'acquisition intracommunautaire](#)
 - [2.3.2.2.1. Principe](#)
 - [2.3.2.2.2. Base d'imposition](#)
 - [2.3.2.2.3. Modalité d'acquittement de la taxe](#)
 - [2.3.2.2.4. Exemption de l'article 4 de l'arrêté royal n° 51](#)

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

331

331

Table des matières (suite)

LawTax

3. Le régime particulier des tabacs manufacturés en matière d'accise et de TVA[3.1 Grandes lignes du régime particulier des tabacs manufacturés en matière d'accise](#)[3.2. Le régime particulier des tabacs manufacturés en matière de TVA](#)

- [3.2.1. Acquisition intracommunautaire par un assujetti déposant](#)
- [3.2.2. Acquisition intracommunautaire par toute autre personne](#)

4. Abrogation et entrée en vigueur

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

332

332

Question 1:

Opérations intracommunautaires

- *Quick fixes*
- **Nouvelles circulaires 2020 et 2021**
 - **Autres actualités**

333

Brexit – Quid en 2021?

Introduction

Les règles européennes en matière de TVA ne s'appliquent plus au RU. Il se pourrait donc que les législations britanniques et européennes en matière de TVA divergent. Cette évolution a d'ailleurs déjà débuté puisqu'au 1^{er} janvier, le RU a aboli la « taxe sur les tampons », souvent contestée dans l'UE : à partir du 1^{er} janvier 2021, le RU applique un taux zéro aux « *produits d'hygiène féminine* », alors qu'en vertu des règles européennes de TVA, ces produits sont au moins soumis à un taux réduit de 5 %.

Le Brexit a évidemment des effets majeurs, notamment en ce qui concerne les livraisons transfrontières et les formalités y afférentes (les livraisons en provenance et à destination du RU seront désormais considérées comme des importations et des exportations), les prestations de services (y compris l'effet sur les règles relatives à la localisation) et le régime de récupération de la TVA.

Notons que l'Accord de commerce et de coopération contient un protocole sur la coopération administrative et la lutte contre la fraude dans le domaine de la TVA et sur l'assistance mutuelle en matière de recouvrement des créances relatives à la TVA (et aux droits de douane et accises). Le "*Comité spécialisé Commerce chargé de la coopération administrative en matière de TVA et de recouvrement des créances relatives aux taxes, impôts et droits*" institué par l'ACC supervisera, entre autres, sa bonne exécution.

334

Brexit – Quid en 2021?

LawTax

□ Exportations

Dans le cas d'une livraison avec envoi de biens **vers** le Royaume-Uni, cela signifie que :

- la livraison reste exemptée de TVA non plus en vertu de l'art 39bis CTVA mais conformément (dans la plupart des cas) à l'article 39, § 1 ou 2 CTVA;
- la mention du n°TVA au Royaume-Uni du client n'est plus nécessaire pour appliquer l'exonération;
- la livraison doit être mentionnée dans la **grille 47** de la déclaration TVA au lieu de la grille 46; les notes de crédit et autres corrections négatives doivent être inscrites dans la grille 49 (et non plus dans la grille 48);
- la livraison ne peut plus être renseignée dans le relevé intracommunautaire;
- la mention de l'exonération sur la facture de vente doit être adaptée (par exemple "exempté - exportation").

En ce qui concerne la *preuve* de l'envoi, cfr. règles en vigueur pour les exportations: prouver envoi sur base d'un ensemble de documents (contrat, copie de la facture de vente, documents de transport et de paiement, déclaration douanière); (art. 3, AR n° 18), sachant que le moyen de preuve le plus important est toutefois la déclaration d'exportation établie selon la législation douanière, où le (numéro de TVA du) fournisseur est indiqué en tant qu'exportateur à la case 44 de la déclaration douanière. L'exportateur doit en outre disposer d'un numéro « EORI » (*Economic Operator Registration and Identification*) délivré par les services douaniers.

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

335

335

Brexit – Quid en 2021?

LawTax

□ Exportations

Dans le cas d'une livraison avec envoi de biens **vers** le Royaume-Uni, cela signifie que :

Par ailleurs, certains services relatifs à l'envoi de biens au Royaume-Uni seront désormais exempts de TVA.

Ainsi, le transport de biens de la Belgique vers le Royaume-Uni ne constituera plus un transport intracommunautaire de biens mais un transport international de biens exempt de TVA (art. 41, § 1, al. 2, CTVA).

A leur arrivée au Royaume-Uni, les biens devront, en principe, faire l'objet d'une importation selon les règles de TVA britannique. Cela peut engendrer des obligations au Royaume-Uni, en particulier lorsque l'importation est effectuée par le vendeur (entre autres, la demande d'un numéro de TVA local).

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

336

336

Brexit – Quid en 2021?

LawTax

Autres livraisons de biens

- ❖ L'envoi de biens au Royaume-Uni dans le cadre d'une **livraison avec installation ou montage** par ou pour le compte du fournisseur **sera localisé au Royaume-Uni**, comme c'est le cas actuellement (**art. 14, § 3, CTVA**), et pourra être soumis à la TVA locale. Toutefois, la livraison devra être constatée sur base d'une déclaration d'exportation.
- ❖ Les **biens envoyés en consignation**, à vue ou pour stockage par une entreprise belge au Royaume-Uni ne seront **plus soumis au régime de simplification particulier pour les envois intracommunautaires en consignation**. Dans ce cas-là également, les **règles en matière d'exportation** (et, au Royaume-Uni, d'importation) doivent être appliquées. L'exportation de biens dans le cadre de l'envoi vers un espace de stockage propre au Royaume-Uni ne constitue **plus un transfert** (**art. 12bis, al. 1, CTVA**), et ne constitue pas un fait imposable pour la TVA. L'envoi ne devra donc plus être renseigné dans la déclaration TVA, contrairement à la vente ultérieure (à indiquer, en tant qu'opération réalisée à l'étranger, dans la grille 47 de la décla TVA).
- ❖ La **livraison de biens par une entreprise belge à un acheteur non assujetti au Royaume-Uni**, ne sera **plus soumise au régime des ventes à distance** (**art. 15, § 2, CTVA**). Ici aussi, il s'agira d'une **exportation**.

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

337

337

Brexit – Quid en 2021?

LawTax

Relevé intracommunautaire

Les livraisons intracommunautaires effectuées à des entreprises britanniques jusqu'au 31 décembre 2020 devront encore être reprises dans le relevé intracommunautaire du mois de décembre ou du quatrième trimestre. Le relevé devra être introduit le 20 janvier 2021 au plus tard.

Compte tenu de l'effet de la sortie de l'UE au 1^{er} janvier 2021, la validité des données des entreprises britanniques ne pourra plus être vérifiée, à partir de ce moment-là, via le portail VIES de la Commission européenne. Selon la 'FAQ', les entreprises ont jusqu'au 31 décembre 2020 pour vérifier ces données sur le portail VIES. Passé cette date, la validité des données devra être vérifiée via le service des « Relations internationales » du SPF Finances (vat.validation@minfin.fed.be).

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

338

338

Brexit – Quid en 2021?

LawTax

➤ Importations

L'arrivée de biens envoyés à partir du Royaume-Uni vers la Belgique ne donnera plus lieu à une acquisition intracommunautaire mais deviendra une importation. Avec les conséquences suivantes.

- La TVA à l'entrée restera exigible mais devra en principe être payée via la déclaration en douane dans laquelle l'importation est déclarée. La vente proprement dite sera localisée en dehors de la Communauté (art. 14, § 2, al. 1, CTVA). Si les biens sont réexpédiés vers un autre pays UE immédiatement après l'importation, l'importation sera exemptée de TVA (art. 40, § 1, 1°, d), CTVA). Il se peut aussi que la TVA ne soit pas exigible parce que les biens sont placés sous un régime douanier suspensif (par exemple régime entrepôt douanier).
- Les achats en provenance du Royaume-Uni ne seront plus repris dans la grille 86 de la déclaration TVA. Si la TVA due à l'importation est acquittée selon le régime du report de paiement (autorisation ET 14.000), la base d'imposition de l'importation devra être inscrite dans la grille 87; le paiement de la TVA sera alors indiqué dans la grille 57 (et non plus la grille 55 comme pour une acquisition intracommunautaire).
- Si c'est le vendeur britannique qui importe les biens (il a la qualité de destinataire à l'importation), la TVA à l'importation sera due par lui. A cet effet, il devra demander un numéro de TVA en Belgique et désigner un représentant responsable (ou, si les conditions sont réunies, une personne préalablement agréée).

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

339

339

Brexit – Quid en 2021?

LawTax

➤ Importations - Autres livraisons de biens

❖ **Les biens envoyés en consignation ou à vue en Belgique** relèveront des règles d'importation. L'importation peut être effectuée par le destinataire (art. 6, § 5, 1°, AR n° 7);

❖ **La livraison de biens par une entreprise britannique à un client non assujetti en Belgique (B2C)** ne sera plus soumise au régime des ventes à distance mais sera traitée comme **une importation** en Belgique. Un **régime spécifique (OSS)** entrera en vigueur à cet effet à partir du 1^{er} juillet 2021.

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

340

340

Brexit – Quid en 2021?

LawTax

➤ Services B2B

Pour la plupart des services prestés pour un preneur assujetti, pas de modification: **art. 21, § 2, CTVA**.

Le reporting fera par contre l'objet de modifications:

- Les services prestés au profit d'un preneur britannique (même établi en Irlande du Nord) devront être renseignés dans la grille 47 (et non plus dans la grille 44). Les preneurs britanniques ne devront plus non plus être signalés dans le relevé intracommunautaire. Ce sera par contre toujours bien sûr le cas pour les opérations effectuées en décembre ou au quatrième trimestre 2020;
- La base d'imposition des services achetés à une entreprise originaire du Royaume-Uni sera désormais indiquée dans la grille 87 (et non plus la grille 88) et la TVA due, dans la grille 56 (et non plus la grille 55).

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

341

341

Brexit – Quid en 2021?

LawTax

➤ Services B2B

Dans certains cas, le Brexit donnera en outre lieu à une modification du régime.

- **Transport de biens** : Une société de transport belge transporte, par exemple, des biens de Londres à Leeds pour le compte d'une entreprise belge. Selon les règles de localisation actuelles, c'est la TVA belge qui doit être portée en compte sur la facture en vertu de la règle principale relative aux services B2B. Mais à partir du 1^{er} janvier 2021, le transport est réputé se situer *en dehors de* la Communauté (**art. 21, § 4, 1^o, CTVA** et **art. 1, § 1, 1^o, AR n^o 57**). Par conséquent, plus aucune TVA ne doit être facturée sur ce service à partir de ce moment-là, même lorsque le donneur d'ordre sera une entreprise belge. Il en va de même pour les services accessoires au transport (chargement, déchargement, etc.).
- **Services B2C spécifiques** : Les services rendus à des preneurs non assujettis sont en principe soumis à la TVA du pays du prestataire du service (**art. 21bis, § 1, CTVA**). Mais certains services B2C (prestations consultatives, services financiers, etc.) sont localisés dans le pays du preneur lorsque ce dernier est établi *en dehors de* la Communauté (**art. 21bis, § 2, 10^o, CTVA**). Ainsi, un expert-comptable belge qui facture des services à un particulier britannique ne doit plus porter la TVA belge en compte à partir du 1^{er} janvier 2021, contrairement à ce qui est le cas selon les règles de localisation applicables en 2020.

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

342

342

Brexit – Quid en 2021?

LawTax

➤ Déduction

En ce qui concerne les opérations exonérées conformément à l'article 44 du CTVA, la TVA sur les frais exposés ne peut être déduite.

Cette règle ne s'applique toutefois pas aux services financiers et d'assurances (art. 44, § 3, 4° à 10°, CTVA), qui sont effectués pour des preneurs établis en dehors de la Communauté. Dans ce cas, la TVA sur les frais peut être déduite (art. 45, § 1, 4° et 5°, CTVA). C'est pour cette raison qu'à partir du 1^{er} janvier 2021, une banque belge, par exemple, pourra déduire la TVA sur les frais exposés dans le cadre d'un prêt attribué à une société britannique (ou à tout le moins l'enregistrer au numérateur du prorata général).

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

343

343

Brexit – Quid en 2021?

LawTax

➤ Remboursement TVA – ATTENTION introduire la demande via INTERVAT le 31 mars 2021 au plus tard

En 2020, une entreprise belge doit déposer sa demande de remboursement de la TVA britannique par voie électronique par le biais du portail INTERVAT (via l'application VAT-Refund). Cette demande est ensuite transmise par voie électronique au service compétent au Royaume-Uni.

La demande doit en principe être introduite pour le 30 septembre de l'année qui suit au plus tard.

Cette procédure expirera toutefois le 1^{er} avril 2021.

- Cela signifie qu'une demande de remboursement de la TVA britannique relative à des opérations effectuées pendant la période allant du 1^{er} janvier 2020 au 31 décembre 2020 peut encore être valablement introduite via INTERVAT jusqu'au 31 mars 2021 (art. 51, 3 Accord de retrait).
- Toute demande de remboursement de la TVA britannique relative à des opérations effectuées à partir du 1^{er} janvier 2021 ne sera plus couverte par la législation communautaire portant sur la TVA. Le remboursement de cette TVA sera régi par l'Administration fiscale britannique. Inversement, les entreprises britanniques qui paient la TVA belge devront désormais en demander le remboursement selon la procédure de la treizième directive TVA telle qu'elle s'applique actuellement pour les entreprises non UE.

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

344

344

Brexit – Quid en 2021?

➤ Représentant responsable:

Pour rappel, les entreprises UE qui doivent avoir un numéro de TVA belge en 2020 peuvent s'identifier directement sans devoir désigner un représentant fiscal (art. 55, § 2, CTVA).

Cette règle est supprimée pour les entreprises britanniques. En tant que résidentes d'un territoire tiers, elles devront désormais demander un numéro de TVA avec désignation d'un représentant fiscal (art. 55, § 1, CTVA). Si leurs opérations sont limitées à certains cas spécifiques, elles pourront encore faire appel à une personne agréée au préalable (art. 55, § 3, al. 2, CTVA; art. 2, AR n° 31).

➤ Les entreprises britanniques qui sont actuellement identifiées directement à la TVA doivent modifier leur identification pour le 31 mars 2021 au plus tard. Mais leur numéro de TVA proprement dit ne changera pas.

La désignation obligatoire d'un représentant fiscal peut avoir des conséquences sur le traitement TVA relatif à des factures émises en mentionnant le numéro de TVA en Belgique de la société britannique. Prenons le cas d'un entrepreneur belge qui effectue des travaux de construction en Belgique pour le compte d'une entreprise britannique. Conformément aux règles 2020, la TVA doit être indiquée sur la facture si l'entreprise britannique est identifiée directement et si elle n'a donc pas désigné de représentant fiscal. Le report de la TVA pour travaux immobiliers ne peut, en effet, pas s'appliquer dans ce cas (art. 20, § 1, AR n° 1). Mais, le report devra par contre être appliqué lorsque l'entreprise britannique aura désigné un représentant fiscal après le 1^{er} janvier 2021.

Le régime pour les entreprises belges qui disposent d'un numéro de TVA au Royaume-Uni sera déterminé par les services TVA britanniques.

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

345

345

Brexit – Quid en 2021?

➤ MOSS/OSS:

En 2020 et ce depuis 2015, les services de télécommunication, de radio et télédistribution et les services électroniques rendus à des preneurs non assujettis (B2C) sont aussi soumis à la TVA du pays du preneur pour les fournisseurs UE (art. 21bis, § 2, 9°, CTVA).

La TVA due dans les différents Etats membres de l'UE peut être acquittée via une déclaration MOSS unique. L'on fait ici une distinction entre le « régime UE » (dans le cas où le prestataire de services est établi dans un autre Etat membre; art. 58quater CTVA), et le « régime non UE » (pour les fournisseurs qui sont établis dans un pays tiers; art. 58ter CTVA).

En 2021, les entreprises britanniques qui introduisent une déclaration MOSS sous le régime UE au Royaume-Uni pour s'acquitter de la TVA dans les autres Etats membres, devront passer au régime non UE.

Cela signifie qu'elles devront s'identifier à la TVA dans un Etat membre (sous un numéro de TVA avec préfixe « UE »), et qu'elles devront appliquer le régime non UE à partir de cet Etat membre.

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

346

346

Brexit – Quid en 2021 pour l'Irlande du Nord? (circulaire C/47 du 21 mai 2021)

LawTax

A l'expiration de la période transitoire fin 2020, les dispositions de l'accord de retrait, qui déclaraient le droit communautaire encore temporairement applicable au Royaume-Uni et sur son territoire, ne s'appliquent plus. Durant cette nouvelle (dite « troisième ») phase qui a débuté le 01.01.2021, le Royaume-Uni est donc désormais également un pays tiers pour l'application de la TVA.

Toutefois, une exception importante à ce principe est contenue dans le [protocole Irlande/Irlande du Nord](#), faisant partie intégrante de l'accord de retrait et qui établit, dans un certain nombre de domaines, un régime particulier en faveur de l'Irlande du Nord.

- Ce protocole est dans un premier temps applicable pendant une période de **4 ans**, après l'expiration période transitoire ([art 18 § 5 protocole](#)) avec possible prolongation pdt 1 ou +sieurs années ([art 18 §5 in fine](#)).
- En matière de TVA, pendant la période de validité du protocole, sur base [art 8, al. 1^{er}](#), les dispositions du droit de l'Union, énumérées à l'annexe 3 dudit protocole à l'égard **uniquement des marchandises**, s'appliquent au RU et sur son territoire, en ce qui concerne **l'Irlande du Nord**.
- **Toutefois**, par dérogation à cet al. 1^{er}, le RU peut appliquer aux LB imposables en Irlande du Nord des exemptions TVA et des taux réduits applicables en Irlande, conformément aux dispositions prévues à l'annexe 3 de ce protocole. Les dispositions qui y sont mentionnées comprennent, notamment, les dispositions du droit de l'Union en matière TVA, particulièrement, la directive TVA et le règlement d'exécution (UE) n° 282/2011.

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

347

347

Brexit – Quid en 2021 pour l'Irlande du Nord?

LawTax

➤ Conséquences:

- les LB à partir de l'Irlande du Nord vers un EM et vice versa sont toujours considérées comme des livraisons et des AIC, pendant la période de validité du protocole régissant la TVA;
- Les livraisons de biens à partir de l'Irlande du Nord vers d'autres parties du RU et vice versa continueront à être considérées comme des importations et des exportations, pendant la période de validité du protocole régissant la TVA.

Ce régime temporaire ne s'applique pas aux prestations de services, pour lesquelles l'Irlande du Nord, ainsi que les autres parties du Royaume-Uni, ont le statut de pays tiers aux fins de la TVA, à compter du 01.01.2021.

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

348

348

Brexit – Quid en 2021 pour l'Irlande du Nord?

LawTax

➤ Conséquences:

- Afin que le système TVA de l'UE fonctionne correctement, il est essentiel que les assujettis à la TVA qui livrent des biens en Irlande du Nord (y compris, ceux qui effectuent des LIC) ou qui réalisent des AIC (y compris, les PMNA) soient identifiés à la TVA (au sens art 214 Dir. 2006/112/CE).
- Aussi nécessaire pour garantir le bon fonctionnement des régimes particuliers facultatifs, destinés aux assujettis à la TVA qui prestent des services pour le compte de non-assujettis ou qui effectuent des ventes à distance. Par conséquent, ces assujettis à la TVA et, le cas échéant, les PMNA, doivent être identifiés en Irlande du Nord par un numéro individuel d'identification à la TVA de l'UE, attribué conformément aux exigences communautaires et qui diffère des numéros d'identification à la TVA britanniques (commençant par « GB »), attribués conformément à la législation du RU.
- La Dir. 2020/1756 modifie Dir. 2006/112/CE en ce qui concerne l'identification des assujettis en Irlande du Nord, en vue de déterminer que les numéros d'identification TVA en Irlande du Nord comportent le préfixe spécifique « XI » (nouveau préfixe spécifique car l'Irlande du Nord ne dispose pas de code ISO spécifique - 3166 alpha 2 -, utilisé pour déterminer les préfixes des numéros d'identification TVA attribués dans l'UE. Etant donné le statut mixte de l'Irlande du Nord, ce numéro d'identification TVA de l'UE peut être attribué en plus du numéro d'identification à la TVA appliqué au RU, par exemple lorsqu'une entreprise effectue à la fois des livraisons de biens et des prestations de services en Irlande du Nord.

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

349

349

Circulaire 2021/C/96 du 27 octobre 2021 relative à l'exemption de TVA applicable aux services de transport directement liés à une exportation de biens

LawTax

Concerne: champ d'application de l'exemption prévue à l'art 41 § 1er, al 1, 3° CTVA, relatif aux services de transport directement liés à l'exportation de biens en dehors UE, à partir de la Belgique ou d'un autre EM.

I. Rappel des dispositions applicables:

Conformément à l'art 146, §1, sous e), Dir. 2006/112/CE, les EM exonèrent les prestations de services, y compris les transports et les opérations accessoires, à l'exception des prestations de services exonérées conformément aux art 132 et 135 Dir. 2006/112/CE, lorsqu'elles sont directement liées aux exportations ou importations de biens bénéficiant des dispositions prévues à l'art 61 et 157 § 1, point a) Dir. 2006/112/CE.

Dans l'arrêt « L.C. » IK, affaire C-288/16, du 29.06.2017, la CJUE a précisé le champ d'application de l'exemption prévue à l'art 146 §1, sous e) Dir. 2006/112/CE en ce qui concerne les services de transport directement liés à l'exportation des biens. En particulier, l'affaire en cause concerne des services de transport de biens vers un pays tiers, lorsque ces services ne sont pas fournis directement à l'exportateur ou au destinataire des biens. La cour s'est prononcée sur l'existence ou non, dans une telle situation, d'un lien direct entre le service de transport et l'exportation des biens.

En ce qui concerne la législation belge en matière de TVA, cet arrêt a des conséquences sur l'application de l'exemption prévue à l'art 41, § 1er, premier alinéa, 3°, CTVA. Cette disposition transpose partiellement en droit belge l'art 146 § 1, sous e), Dir. 2006/112 /CE

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

350

350

Circulaire 2021/C/96 du 27 octobre 2021 relative à l'exemption de TVA applicable aux services de transport directement liés à une exportation de biens LawTax

II. L'arrêt « L.C. » IK

Selon la cour, il résulte du libellé et de l'objectif de l'art 146 § 1, sous e), Dir. 2006/112 que cette disposition doit être interprétée en ce sens que l'existence d'un lien direct implique non seulement que, par leur objet, les prestations de services concernées contribuent à la réalisation effective d'une opération d'exportation, mais aussi que ces services soient fournis directement, selon le cas, à l'exportateur ou au destinataire des biens visés à ladite disposition.

Pour qu'un service de transport soit directement lié à une exportation de biens au sens de la disposition précitée, il est donc nécessaire que ce service soit fourni directement à l'exportateur ou au destinataire des biens. Cela implique que l'exemption ne peut être appliquée que dans le rapport entre, d'une part, le prestataire et, d'autre part, l'expéditeur ou le destinataire des biens.

Si le prestataire de services fait appel à un sous-traitant, l'exemption prévue à l'art 146 § 1, sous e) Dir. 2006/112/CE ne peut être appliquée dans le rapport entre le sous-traitant et le prestataire de services.

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

351

351

Circulaire 2021/C/96 du 27 octobre 2021 relative à l'exemption de TVA applicable aux services de transport directement liés à une exportation de biens LawTax

III. Conséquences sur la législation belge en matière de TVA

Il résulte de l'arrêt précité que l'exemption des prestations de transport directement liées à l'exportation de biens, prévue à l'art 41, § 1er, alinéa premier, 3° CTVA, ne peut s'appliquer que dans la relation entre, d'une part, le prestataire de services et, d'autre part, l'expéditeur ou le destinataire des biens.

Ces deux dernières personnes peuvent notamment être :

- le vendeur ou l'acheteur des biens à exporter ;
- le propriétaire, le locataire ou l'emprunteur des biens à exporter ;
- le travailleur à façon qui exporte les biens en dehors de la Communauté en vue de leur faire subir des travaux de réparation, de transformation, d'adaptation, de façon ou d'ouvraison ;
- la personne qui exporte les biens en dehors de la Communauté qu'il a reçus à vue, à l'essai ou en consignation ;
- la personne qui réexporte les biens en dehors de la Communauté après qu'ils aient subi des travaux de réparation, de transformation, d'adaptation, de façon ou d'ouvraison.

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

352

352

Circulaire 2021/C/96 du 27 octobre 2021 relative à l'exemption de TVA applicable aux services de transport directement liés à une exportation de biens LawTax

III. Conséquences sur la législation belge en matière de TVA

Si le prestataire fait appel à un sous-traitant pour l'exécution de la prestation de transport, la prestation fournie par le sous-traitant ne peut être exemptée de TVA en application de l'article 41, § 1er, al. 1, 3° CTVA.

Exemple

Un assujetti belge A vend des biens à un assujetti B établi en Chine. Pour le transport des biens de la Belgique vers l'établissement de B en Chine, A fait appel à une entreprise de transport X établie en Belgique. Cette dernière sous-traite le transport des biens à l'entreprise de transport Y établie également en Belgique.

La prestation de transport que X effectue pour le compte de A est localisée en Belgique d'un point de vue TVA (art 21, § 2 CTVA) et y est soumise à la TVA (article 2, premier alinéa, CTVA). Toutefois, cette prestation est exemptée de la TVA sur la base de l'art 41, § 1er, premier alinéa, 3° CTVA.

La prestation de transport que Y effectue pour le compte de X est également localisée en Belgique d'un point de vue TVA (art 21, § 2 CTVA) et y est soumise à la TVA (art 2, premier alinéa CTVA). Compte tenu de ce qui précède, l'exemption prévue à l'art 41, § 1er, al. 1, 3° CTVA ne s'applique pas dans cette relation.

IV. Entrée en vigueur

Afin de permettre aux assujettis concernés de se conformer à cette nouvelle limitation du champ d'application art 41, § 1er, al. 1, 3° CTVA, la position administrative est applicable à partir du **01.01.2022**.

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

353

353

LawTax

Question 2:

Quelques problématiques d'exemption?

- Location immobilière
- Domaine médical

354

Location immobilière et TVA depuis 2019

- Volet 1: location optionnelle
- Volet 2: location obligatoire
- Volet 3: Entrepôts

Location immobilière et TVA

Option TVA sur la location de bâtiments neufs - Présentation générale de la [loi du 14 octobre 2018](#)

- Conseil des Ministres du 30 mars 2018
- Projet de loi du 31 juillet 2018 (**Doc. parl. n° 54-3254/001**)
- **Loi du 14 octobre 2018** (M.B. 25.10.2018) :
 - modifiant le Code de la TVA en ce qui concerne la taxation optionnelle en matière de location de biens immeubles par nature;
 - modifiant l'A.R. n° 20 en matière de taux (taux de TVA réduit en matière de location taxée de biens immeubles par nature)
- **Communication du 9 janvier 2019** pour la restitution de la TVA historique
- **Circulaire 2019/C/25 du 21 mars 2019** (F.A.Q.)
- **A.R. du 12 mai 2019** (M.B. 27.05.2019) modifiant les **A.R. n°3 et 14** et relatif au calcul de révision
- **A.R. du 7 novembre 2019** (M.B. 25.11.2019) relatif à la levée de l'option
- **Circulaire 2019/C/134 du 17/12/2019**

Location immobilière et TVA: Option TVA sur la location de bâtiments neufs

LawTax

1.1. Conditions de fond:

L'option pour la taxation de la location est soumise à **trois conditions de fond** :

- ✓ la location concerne des bâtiments ou des fractions de bâtiments, y compris, le cas échéant, le sol y attenant ;
- ✓ les biens visés sont loués à un preneur (assujetti) qui les utilise exclusivement dans le cadre de l'activité économique lui conférant la qualité d'assujetti;
- ✓ Il doit s'agir de contrats relatifs à des bâtiments ou fractions de bâtiments pour lesquels la T.V.A. grevant les opérations qui concourent à leur construction matérielle est exigible pour la première fois au plus tôt le 1^{er} octobre 2018.

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

357

357

Location immobilière et TVA: Option TVA sur la location de bâtiments neufs

LawTax

1.2. Conditions de forme:

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, aux yeux de l'administration, que cette option a bel et bien été exercée conjointement par le loueur et le preneur " (FAQ, point 8).

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

358

358

1.2. Conditions de forme:

AR du 7 novembre 2019 (MB, 25 novembre 2019) – entrée en vigueur 5 décembre 2019 – article 12 AR 7/11/2019

Art. 7quater de l'AR n°10 du 23 décembre 1992

§ 1^{er}. L'option pour la taxation visée à l'art 44, § 3, 2°, d), du Code est exercée au moyen d'une déclaration, datée et signée par le loueur et le preneur, au plus tard au moment où le contrat de produit ses effets entre les parties. Cette déclaration contient les mentions suivantes :

- 1° le nom ou dénomination sociale, adresse et num d'identif TVA visé à l'art 50 Code, du loueur et du preneur ;
- 2° l'identification du bâtiment ou de la fraction de bâtiment, le cas échéant y compris le sol y attenant, dont la location est soumise à la taxation ;
- 3° l'expression de la volonté des parties de soumettre la location à la taxation ;
- 4° la date à laquelle l'option prend cours.

§ 2. L'indication des mentions visées au paragraphe 1^{er}, alinéa 2, dans l'acte qui forme, entre les parties, titre du contrat de location est assimilée à une déclaration visée au paragraphe 1^{er}.

§ 3. En cas de tacite reconduction d'un contrat de location soumise à la taxation moyennant option, aucune déclaration supplémentaire ne doit être établie par les parties.

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

359

359

1.2. Conditions de forme:

AR du 7 novembre 2019 (MB, 25 novembre 2019) – entrée en vigueur 5 décembre 2019

- l'option en faveur de l'assujettissement à la TVA doit être exercée "*au moyen d'une déclaration, datée et signée par le loueur et le preneur*" qui contient les mentions requises (telles qu'énumérées à l'art. 12 de l'AR). Selon cet AR, les mentions qui doivent être reprises dans cette déclaration peuvent également figurer dans le contrat de bail (conforme à ce que l'administration avait prévu avec la déclaration « pro fisco » dans ses FAQ, point 8):

- 1° le nom ou dénomination sociale, adresse et numéro d'identification à la TVA visé à l'art 50 Code, du loueur et du preneur ;
- 2° l'identification du bâtiment ou de la fraction de bâtiment, le cas échéant y compris le sol y attenant, dont la location est soumise à la taxation ;
- 3° l'expression de la volonté des parties de soumettre la location à la taxation ;
- 4° la date à laquelle l'option prend cours.

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

360

360

Location immobilière et TVA:
Option TVA sur la location de bâtiments neufs

LawTax

1.2. Conditions de forme:

AR du 7 novembre 2019 (MB, 25 novembre 2019) – entrée en vigueur 5 décembre 2019

- Cette déclaration doit être établie "au plus tard au moment où le contrat de location produit ses effets entre les parties".

L'AR est entré en vigueur sur ce point le 1^{er} janvier 2019.

Régime transitoire: l'AR comprend un régime transitoire applicable aux cas dans lesquels le contrat de bail produirait ses effets "avant la date d'entrée en vigueur du présent arrêté" (5 décembre 2019, c.-à-d. 10 jours après publication) et où les parties "avaient l'intention, au plus tard au moment où ce contrat produit ses effets, de soumettre la location à la taxation". Dans ce cas, ils doivent exercer l'option en faveur de l'application de la TVA "au plus tard le dernier jour du deuxième mois qui suit le mois au cours duquel le présent arrêté est entré en vigueur"; et donc au plus tard le 29 février 2020.

L'option sera alors exercée soit par l'établissement de la déclaration précitée, soit par l'ajout d'un avenant au contrat de location, dans lequel sont reprises les mentions requises (telles que celles qui doivent être normalement reprises dans la déclaration).

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

361

361

Location immobilière et TVA: RB&B

LawTax

Le RB&B est-il soumis à TVA?

SDA n°2020.1657 du 18 août 2020 (NL)

« Uit de aanvraag blijkt dat de aanvrager de gemeubelde logies en het bijhorend dienstenpakket zal aanbieden tegen een forfaitaire prijs waarvan de klanten niet kunnen afzien onder toekenning van een prijskorting.

Bij aanvang van het verblijf zal een persoonlijke rondleiding georganiseerd worden. Daarnaast zal middels een 24-uur digitale en telefonische receptie een quasi permanente bereikbaarheid verzorgd worden.

Tevens heeft de aanvrager bevestigd dat het bijhorend dienstenpakket steeds de volgende bijkomende diensten zal omvatten:

- schoonmaak voor en na het verblijf, en wekelijks tijdens het verblijf bij een verblijf langer dan 7 dagen;
- terbeschikkingstelling van linnen (beddenlakens, dekens, handdoeken), verversing om de vier dagen tijdens het verblijf bij een verblijf langer dan 4 dagen en op aanvraag van de gasten.

Voor de praktische organisatie van het aangeboden dienstenpakket zal de aanvrager desgevallend een beroep doen op een externe partij".

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

362

362

Location immobilière et TVA: chambre d'étudiant

LawTax

La modification envisagée du statut TVA des chambres meublées pour étudiant n'a finalement pas été (provisoirement?) retenue par la loi du 27 juin 2021 (3^{ème} édition *Moniteur belge* du 30 juin 2021 portant des dispositions diverses en matière de TVA).

- **Historique:** crainte principe prestations hôtelières (art. 44, § 3, 2^o, a, CTVA): TVA 6% à la sortie et déduction TVA intégrale à l'entrée. Conséquence: ajout par voie d'amendement au projet de loi d'une disposition visant à déclarer l'exception (relative aux prestations hôtelières) non applicable aux établissements « *où sont habituellement hébergés des étudiants* » (qui auraient été exemptées TVA). La modification légale devait entrer en vigueur le 1^{er} juillet 2021.
- **Avis Conseil d'Etat:** demandé sous bénéfice de l'urgence, il a indiqué pas urgence mais a déjà précisé que l'amendement proposé (exclusion des chambres d'étudiants du régime appliqué aux prestations hôtelières) soulève "*de sérieuses questions en ce qui concerne leur compatibilité, notamment avec la législation européenne, la jurisprudence de la Cour de justice et le principe constitutionnel d'égalité*".
- **Futur?:** le rapport de la Chambre indique que tout devrait être repris dans un futur projet de loi "*qui permettra au Conseil d'Etat de rendre un avis suivant la procédure normale*" (Rapport, Doc. parl., Chambre, 2020-2021, n° 55-1943/007, p. 3).

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

363

363

Location immobilière et TVA: chambre d'étudiant

LawTax

Notons que l'an dernier, le SDA a rendu une décision anticipée dans laquelle il acceptait que la mise à

- **décision anticipée n° 2020.1867 du 6 octobre 2020** qui accepte que la mād de chambres d'étudiants accompagnée de certains services complémentaires, notamment le nettoyage hebdomadaire des chambres et des espaces communs, l'accueil (numérique), l'utilisation du wifi et la consommation d'eau et d'électricité, puisse être considérée comme une prestation hôtelière, de sorte que l'investisseur avait le droit de déduire la taxe payée en amont et que la mise à disposition pouvait être tarifée au taux de 6 %;
- **Anvers, 8 janvier 2019** a considéré que la location de chambres d'étudiants ne peut être assimilée à une prestation hôtelière (taxable) et qu'il s'agit donc d'une location immobilière exonérée, dès lors que la location des chambres d'étudiants n'excède pas une mise à disposition passive d'un bien immobilier et ne s'accompagne pas de services complémentaires. La Cour a ajouté que la mise à disposition d'une cuisine et d'un séjour communs, de la connexion TV et Internet, du gaz et de l'électricité, d'un abri pour vélos et d'un étang de baignade ainsi que d'un badge d'accès faisant office de clé, faisait partie de la mise à disposition du bien immobilier lui-même et ne pouvait dès lors être considérée comme un service complémentaire nécessitant une intervention active du bailleur.

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

364

364

Groupement autonome - Dispositions diverses loi 27 juin 2021

LawTax

➤ **Groupements autonomes** - Adaptation exemption des services des GA de personnes:

Les membres du GA doivent exercer de manière habituelle une activité qui est exemptée en vertu de l'**art 44 §1 ou 2 CTVA** ou pour laquelle ils n'ont pas la qualité d'assujetti.

Il en découle que les services de GA dont les membres exercent une activité économique exemptée e.v. d'une autre disposition du code TVA, notamment l'**art 44, § 3 CTVA** (par exemple, services financiers ou d'assurance) ne peuvent donc plus prétendre à l'exemption (**art. 9 Loi du 27 juin 2021**).

Le nouveau régime "*entre en vigueur le 1er janvier 2022 pour les groupements autonomes de personnes constitués avant le 1er juillet 2021 pour les prestations de services fournies aux membres qui ont adhéré à ces groupements avant le 1er juillet 2021*" (loi, art. 11). Il s'appliquera donc immédiatement à l'égard (1) des groupements autonomes de personnes constitués à partir du 1er juillet 2021 et (2) des groupements constitués plus tôt en ce qui concerne leurs membres adhérant au GA à partir du 1er juillet 2021 (*EdM*, p. 19).

Selon le ministre des Finances, le nouveau régime aura peu ou pas de conséquences pour le secteur financier! D'après les informations dont il dispose, l'exemption visée ici n'y a en effet "*pratiquement plus*" été appliquée (*Rapport*, n° 551943/003, p. 12).

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

365

365

LawTax

Exemption (para)médicale en 2020-2021

- Arrêt de la Cour constitutionnelle du 28 septembre 2017;
- Circulaire du 5 juin 2019;
- Arrêt CJUE du 27 juin 2019 - C-597/17, *Belgisch Syndicaat van Chiropraxie*
- Arrêt de la Cour constitutionnelle du 5 décembre 2019;
- Avis du 17 janvier 2020 du SPF Finances;
- Projet de loi du 25 juin 2020 (modifications en cours en avril 2021);
- Circulaire du 26 mai 2020 concernant les psychologues, orthopédagogues et psychothérapeutes
- Arrêt Conseil d'Etat n°249.140 du 4 décembre 2020 (suspension circulaire 26 mai 2020)
- Communiqué de presse du SPF Finances du 15 janvier 2001 et avis du 22 mars 2021
- Arrêt CJUE du 4 mars 2021 – C-581/19, *Frenetikexito – Unipessoal Lda*
- Texte de loi adopté le 30 juin 2021;
- Deux Circulaires administratives en attente.

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

366

366

TVA et exemption secteur médical - Chirurgie esthétique, chiropractie et ostéo

LawTax

Rappel historique des principes applicables:

- Les prestations des médecins, des dentistes et des kinésithérapeutes (art. 44, § 1, 1°, CTVA), des sages-femmes, des infirmiers et des aides-soignants (art. 44, § 1, 2°, CTVA), et des hôpitaux (art. 44, § 2, 1°, a), CTVA) sont en principe exemptées de TVA.
- Depuis le 1^{er} janvier 2016, les médecins et les hôpitaux ne peuvent plus bénéficier de l'exemption lorsque leurs prestations ont "*pour objet des interventions et traitements à vocation esthétique*".
- Pour les prestations des infirmiers qui sont effectuées lors d'interventions à vocation esthétique, un régime particulier a été élaboré (décision n° E.T.127.740 du 22 mars 2016, modifiée par la décision n° E.T.130.999 du 28 novembre 2016).
- Simultanément, une exemption séparée fut instaurée pour les prestations des "*praticiens d'une profession paramédicale reconnue et réglementée*", "*qui sont reprises dans la nomenclature des prestations de santé en matière d'assurance obligatoire contre la maladie et l'invalidité*" (art. 44, § 1, 3°, CTVA).

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

367

367

TVA et exemption secteur médical - Chirurgie esthétique, chiropractie et ostéo

LawTax

Rappel historique des principes applicables:

- Les ostéopathes et les chiropracteurs ne sont pas des professions paramédicales légalement réglementées. Leurs prestations ne bénéficient dès lors pas de l'exemption de TVA, à moins qu'ils soient titulaires d'un diplôme de médecin ou de kinésithérapeute.
- Plusieurs recours en annulation furent introduits auprès de la Cour constitutionnelle contre ces modifications à ce régime d'exemption de TVA pour violation du principe d'égalité et de légalité.
- La Cour estima qu'un certain nombre de ces recours étaient fondés, mais décida de soumettre d'abord quelques questions à la CJUE (Cour constitutionnelle, 28 septembre 2017, n° 106/2017).
- La réponse fut donnée dans un arrêt du 27 juin 2019 (CJUE, 27 juin 2019, affaire C-597/17, *Belgisch Syndicaat van Chiropraxie e.a.*).
- C'est sur cette base que la Cour constitutionnelle s'est finalement prononcée le 5 décembre 2019.
- Une réaction du législateur est intervenue avec un avant-projet de loi en juin 2020, le texte définitif a été adopté le 30 juin, 2021 et entre en vigueur le 1^{er} janvier 2022. On attend l'arrêté royal d'exécution ainsi que la circulaire.

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

368

368

TVA et exemption secteur médical

LawTax

Arrêt CJUE du 27 juin 2019 - C-597/17, *Belgisch Syndicaat van Chiropraxie*

Suite à la demande de la Cour Constitutionnelle, la CJUE indique que...

« 1) L'article 132, paragraphe 1, sous c), de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, doit être interprété en ce sens *qu'il ne réserve pas l'application de l'exonération qu'il prévoit aux prestations effectuées par des praticiens d'une profession médicale ou paramédicale réglementée par la législation de l'État membre concerné.*

2) L'article 98 de la directive 2006/112, lu en combinaison avec l'annexe III, points 3 et 4, de cette directive, doit être interprété en ce sens qu'il ne s'oppose pas à une réglementation nationale qui opère une différence de traitement entre les médicaments et les dispositifs médicaux fournis dans le cadre d'interventions ou de traitements à vocation thérapeutique, d'une part, et les médicaments et les dispositifs médicaux fournis dans le cadre d'interventions ou de traitements à vocation exclusivement esthétique, d'autre part, en excluant ces derniers du bénéfice du taux réduit de taxe sur la valeur ajoutée (TVA) applicable aux premiers. »

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

369

369

LawTax

TVA et exemption secteur médical

Arrêt CJUE du 27 juin 2019 - C-597/17, *Belgisch Syndicaat van Chiropraxie*

« 3) Dans des circonstances telles que celles en cause au principal, *une juridiction nationale ne peut pas faire usage d'une disposition nationale l'habilitant à maintenir certains effets d'un acte annulé pour maintenir provisoirement l'effet de dispositions nationales qu'elle a jugées incompatibles avec la directive 2006/112 jusqu'à leur mise en conformité avec cette directive, en vue, d'une part, de limiter les risques d'insécurité juridique résultant de l'effet rétroactif de cette annulation et, d'autre part, d'éviter l'application d'un régime national antérieur à ces dispositions incompatible avec ladite directive.* »

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

370

370

TVA et exemption secteur médical - Chirurgie esthétique, chiropractie et ostéo

LawTax

Chirurgie esthétique

Arrêt Cour constitutionnelle du 5 décembre 2019, n°194/2019 entérinant la réponse CJUE:

I. Condition *ratione materiae* de l'exemption: caractère thérapeutique

- Dans le prolongement de la jp de la CJUE, la CC considère que les interventions et les traitements à vocation esthétique, réalisés par un médecin ou par un non-médecin, sont soumis à TVA lorsque ces interventions et traitements ne poursuivent aucun but thérapeutique: "*L'article 44, § 1, du Code de la TVA doit par conséquent être annulé, en ce qu'il exempte de la TVA les services visées dans cette disposition qui ne constituent pas des prestations de soins à la personnes*" (n° B.10.2.).

Le texte légal de 2016 conditionnait l'exemption à la reprise de la prestation de soins (qu'elle soit esthétique ou non) dans la nomenclature INAMI. Avec pour effet que les prestations médicales à vocation esthétique qui sont reprises dans la nomenclature INAMI pouvaient être exemptées (art. 44, § 1, 1°, al. 2, b), CTVA). A l'inverse, les interventions à vocation esthétique qui ne se trouvaient pas dans la nomenclature INAMI étaient exclues de l'exemption de la TVA (art. 44, § 1, 1°, al. 2, a) CTVA).

- Cette distinction, selon la Cour, "*n'est pas raisonnablement justifiée*". "*Il y a donc lieu d'annuler, dans l'article 44, § 1, 1°, alinéa 2, du Code de la TVA, les dispositions mentionnées aux litterae a) et b)*" (B.11.3.).

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

371

371

TVA et exemption secteur médical - Chirurgie esthétique, chiropractie et ostéo

LawTax

Chirurgie esthétique

Arrêt Cour constitutionnelle du 5 décembre 2019, n°194/2019 entérinant la réponse de la CJUE:

I. Condition *ratione materiae* de l'exemption: caractère thérapeutique

- Par ailleurs, la Cour considère encore que "*la différence de traitement entre les prestations de soins fournies en dehors de l'hôpital et les prestations de soins fournies en milieu hospitalier, à l'occasion d'une intervention ou d'un traitement à vocation esthétique, n'est pas raisonnablement justifiée*".
- Par conséquent, "*l'article 44, § 2, 1°, a), du Code de la TVA doit être annulé, en ce qu'il exonère de la TVA les prestations de soins à la personne, ainsi que les services et les livraisons de biens qui y sont étroitement liés, qui concernent des interventions et des traitements à vocation esthétique et qui sont accomplis en dehors des hôpitaux, des établissements psychiatriques, des cliniques et des dispensaires*" (n° B.12.2.).

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

372

372

TVA et exemption secteur médical - Chirurgie esthétique, chiropractie et ostéo

LawTax

Chirurgie esthétique

Arrêt Cour constitutionnelle du 5 décembre 2019, n°194/2019 entérinant la réponse de la CJUE:

I. Condition ratione materiae de l'exemption: caractère thérapeutique

- Enfin l'ancien article 44 prévoyait que Les PS et les LB étroitement liées aux prestations médicales des hôpitaux sont aussi exemptées (sauf lorsqu'elles sont liées aux prestations à vocation esthétique) (art. 44, § 2, 1°, a), CTVA).

La directive TVA (art. 134) dispose toutefois que ces prestations de services et livraisons de biens doivent être exclues de l'exemption, lorsqu'elles "ne sont pas indispensables à l'accomplissement des opérations exonérées" et lorsqu'elles "sont essentiellement destinées à procurer à l'organisme des recettes supplémentaires par la réalisation d'opérations effectuées en concurrence directe avec celles d'entreprises commerciales soumises à la TVA".

- La cour a considéré que "L'article 44, § 2, 1°, a), du Code de la TVA doit dès lors être annulé, en ce qu'il exonère de la TVA les livraisons de biens et les prestations de services liées dans les cas qui sont expressément exclus d'une exonération par l'article 134 de la directive TVA" (n° B.8.3.).

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

373

373

TVA et exemption secteur médical - Chirurgie esthétique, chiropractie et ostéo

LawTax

Chiropracteur et ostéopathe

Arrêt Cour constitutionnelle du 5 décembre 2019, n°194/2019 entérinant la réponse de la CJUE:

II. Condition ratione personae de l'exemption: prestataire de soins

- L'ancien article 44 n'accordait l'exemption qu'au prestataire de soins relevant de la loi coordonnée du 10 mai 2015, soit uniquement aux professions médicales et paramédicales **RÈGLEMENTÉE** (cad régies par AR).

Selon la CJUE, une **reconnaissance formelle** en tant que profession paramédicale n'est pas nécessaire pour l'application de l'exemption de TVA aux prestations des praticiens d'une profession paramédicale.

L'exemption s'applique certes uniquement "aux prestations de soins à la personne qui sont fournies par des prestataires possédant les qualifications professionnelles requises". [Mais une](#)

limitation aux professions réglementées va trop loin "dans la mesure où d'autres modes efficaces de contrôle de leurs qualifications professionnelles peuvent être envisagés, en fonction de l'organisation des professions médicales et paramédicales dans [l'Etat] membre" concerné.

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

374

374

TVA et exemption secteur médical - Chirurgie esthétique, chiropractie et ostéo

LawTax

Chiropracteur et ostéopathe

Arrêt Cour constitutionnelle du 5 décembre 2019, n°194/2019 entérinant la réponse de la CJUE:

II. Condition *ratione personae* de l'exemption: prestataire de soins

- La Cour constitutionnelles a estimé que l'art 44, § 1 Code "doit dès lors être annulé, mais uniquement en tant qu'il ne permet pas d'accorder l'exemption de la TVA pour des services de chiropraxie ou d'ostéopathie à d'autres praticiens de professions médicales et paramédicales que celles qui [appartiennent à une profession paramédicale réglementée], lorsque ces praticiens possèdent les qualifications nécessaires pour fournir des prestations de soins à la personne dont le niveau de qualité est suffisamment élevé pour être semblables à celles qui sont proposées par les membres d'une profession médicale ou paramédicale réglementée, lorsque ces derniers pratiquent la chiropraxie ou l'ostéopathie" (n° B.6.).
- Il appartient au législateur de combler cette "lacune" légale, et de déterminer "*les éléments essentiels de l'impôt*"; "*font partie des éléments essentiels de l'impôt, la désignation des contribuables, la matière imposable, la base d'imposition, le taux d'imposition et les éventuelles exonérations d'impôt*" (n° B.5.3.).

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

375

375

TVA et exemption secteur médical - Chirurgie esthétique, chiropractie et ostéo

LawTax

Chirurgie esthétique, chiropracteur et ostéopathe

Arrêt Cour constitutionnelle du 5 décembre 2019, n°194/2019

III. Effet rétroactif:

Annulation à partir du 1^{er} octobre 2019 !

En ce qui concerne les effets dans le temps, la CJUE a considéré que le "*principe de coopération loyale*" oblige les EM "*à veiller à ce que, dans les meilleurs délais, le droit national soit mis en conformité avec le droit de l'Union*".

Le régime contraire à la directive ne peut pas non plus être maintenu temporairement jusqu'à l'intervention du législateur.

Et même plus, l'annulation a en principe effet de manière rétroactive, sauf à trouver "*une justification adéquate*" dans des "*risques spécifiques d'insécurité juridique*".

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

376

376

Chirurgie esthétique, chiropracteur et ostéopathe

LawTax

Arrêt Cour constitutionnelle du 5 décembre 2019, n°194/2019

III. Effet rétroactif:

La Cour constitutionnelle reconnaît que les effets des dispositions annulées ne peuvent être maintenus "pour l'avenir", "pas même pour permettre au législateur de mettre la législation en conformité avec la directive TVA".

Mais d'autre part, la situation ne peut être corrigée de manière rétroactive ou même immédiatement, compte tenu "des considérations impérieuses de sécurité juridique", et en particulier,

- "l'impossibilité concrète de rétroceder la TVA perçue indûment aux clients des livraisons de biens ou prestations de services effectuées par l'assujetti" (ex les chiropracteurs et ostéopathes qui ont éventuellement facturé avec TVA, alors que leurs prestations peuvent le cas échéant bénéficier de l'exemption si leurs prestations satisfont aux exigences qualitatives); ou
- "d'encore leur en réclamer le paiement en cas de non-assujettissement appliqué à tort" (ex les traitements purement à vocation esthétique par des dentistes), et certainement "lorsqu'il s'agit d'un grand nombre de personnes non identifiées" et le cas échéant lorsque les assujettis concernés "ne disposent pas d'un système comptable leur permettant d'encore identifier lesdites livraisons de biens ou prestations de services et leur valeur".

Cela empêche "une application rétroactive de l'arrêt d'annulation", et c'est pourquoi "il y a [...] lieu de maintenir les effets des dispositions annulées [...], pour ce qui concerne tous les faits imposables antérieurs au 1^{er} octobre 2019" (n° B.20.2).

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

377

377

Chirurgie esthétique, chiropracteur et ostéopathe

LawTax

Arrêt Cour constitutionnelle du 5 décembre 2019, n°194/2019

III. Effet rétroactif:

➤ Suite à l'arrêt de la Cour constitutionnelle, cela a concrètement comme conséquence que:

- Pour la période qui précède le 1^{er} octobre 2019, aucune TVA ne doit en tout cas être remboursée ou payée en supplément et aucun droit à la déduction de la TVA ne peut être exercé par les praticiens qui avaient été exemptés à tort de la TVA. D'autre part, rien ne change pour les traitements à vocation esthétique des médecins qui ne pouvaient déjà pas bénéficier de l'exemption; ils restent donc aussi soumis à la TVA pour le passé;
- Pour la période qui court à partir du 1^{er} octobre 2019, le législateur devra intervenir pour soumettre à la TVA les prestations qu'il a exemptées à tort et pour rendre la loi conforme aux dispositions de la directive TVA.

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

378

378

TVA et exemption secteur médical – chirurgie esthétique/chiropractie/ostéopathie LawTax

Par **deux avis du 17 janvier 2020**, le SPF Finances commente les conséquences de l'arrêt n° 194/2019 de la Cour constitutionnelle rendu en date du 5 décembre 2019, par lequel la Cour constitutionnelle a annulé les modifications apportées par le législateur à partir du 1^{er} janvier 2016 au régime de l'exemption de la TVA pour les prestations (para)médicales, mais en maintenant « **les effets des dispositions annulées pour ce qui concerne tous les faits imposables antérieurs au 1er octobre 2019** » :

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

379

379

TVA et exemption secteur médical – chirurgie esthétique/chiropractie/ostéopathie LawTax

Avis du 17 janvier 2020 du SPF Finances

1. Chiropraticiens et ostéopathes

Une de ces modifications (annulées) impliquait que l'application de l'exemption de la TVA pour les professions paramédicales était subordonnée à la « reconnaissance » et à la « réglementation » en tant que profession paramédicale. Les services fournis devaient en outre être repris dans la nomenclature de l'INAMI. Il en résultait que les ostéopathes et les chiropracteurs devaient en principe facturer leurs prestations de services avec TVA.

Selon l'avis du SPF, à compter du **1^{er} octobre 2019**, les praticiens de la chiropraxie ou de l'ostéopathie "**peuvent**" - **dans l'attente d'une initiative parlementaire à la suite de l'arrêt d'annulation** - "**exempter leurs prestations de services, à condition qu'ils puissent démontrer qu'ils possèdent les qualifications nécessaires pour fournir des prestations de soins médicaux dont le niveau de qualité est suffisamment élevé pour être semblables à celles qui sont proposées par les membres d'une profession médicale ou paramédicale réglementée**".

Ce choix s'applique « **évidemment** » à « **tous** » les services qu'ils fournissent « **dans le cadre de leurs activités régulières** » .

Les chiropracteurs et les ostéopathes « **qui sont actuellement identifiés comme assujettis à la TVA** » doivent « **contacter le service de l'Administration générale de la Fiscalité responsable de leur dossier** ». Le cas échéant, ils devront « **procéder aux régularisations nécessaires, telles qu'une révision du droit à déduction de la TVA** ».

« **Toutefois, les chiropracteurs et les ostéopathes peuvent également choisir de continuer à taxer leurs services dans l'attente d'une modification [du code TVA]** ».

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

380

380

TVA et exemption secteur médical – chirurgie esthétique/chiropractie/ostéopathie LawTax

Avis du 17 janvier 2020 du SPF Finances

2. Traitements à vocation esthétique

Pour rappel, à partir du 1^{er} janvier 2016, le législateur a exclu certains traitements à vocation esthétique de l'exemption de la TVA (de sorte qu'ils sont soumis à la TVA). Ainsi les traitements à vocation esthétique effectués par les "*médecins*" devaient-ils en principe être facturés avec TVA. Idem en ce qui concerne "*les soins hospitaliers et médicaux ainsi que toutes les prestations de services qui leur sont étroitement liées, fournis aux personnes qui suivent un tel traitement dans un hôpital reconnu, une polyclinique, un hôpital privé ou un cabinet médical*".

Cependant, la Cour constitutionnelle a jugé que les exemptions de la TVA pour les prestations médicales sont appliquées "*de manière trop large*".

Selon le SPF Finances, les professionnels et les institutions concernés peuvent - ici aussi, dans l'attente d'une initiative parlementaire - invoquer les conséquences de l'arrêt de la Cour "*en ce qui concerne les opérations qu'ils accomplissent à partir du 1er octobre 2019*".

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

381

381

TVA et exemption secteur médical – chirurgie esthétique/chiropractie/ostéopathie LawTax

Avis du 17 janvier 2020 du SPF Finances

Cela signifie, entre autres, que :

- "*les prestations de services effectuées par les dentistes, les sages-femmes, les infirmières, les professionnels de la santé, les organisations regroupant ces professionnels et le personnel paramédical, qui concernent des interventions chirurgicales et des traitements à vocation esthétique peuvent être taxées*";
- "*les prestations de soins médicaux, ainsi que les prestations de services et les livraisons de biens étroitement liées, qui concernent des interventions et des traitements à vocation esthétique et qui sont accomplies en dehors des hôpitaux, des établissements psychiatriques, des cliniques et des dispensaires peuvent également être taxées*".

Toutefois, "*l'Administration ne demandera pas l'application [de l'arrêt] tant que les dispositions légales précitées ne sont pas modifiées*" (de sorte que les professionnels et institutions précités peuvent aussi continuer à exempter leurs services)...

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

382

382

TVA et exemption secteur médical

LawTax

Projet de loi du 25 juin 2020 et Texte de loi adopté le 30 juin 2021:

L'ancien gouvernement de pouvoirs spéciaux avait introduit un projet de loi qui devait répondre aux critiques de la Cour constitutionnelle. Ce projet sera-t-il transformé en loi, tenant compte de la mise en place d'un nouveau gouvernement en septembre 2020? Ce projet reste intéressant à étudier.

I. Condition razione materiae: finalité thérapeutique:

- Le projet de loi se base sur le principe que l'exemption pour les soins médicaux doit rester limitée aux prestations ayant pour but de diagnostiquer, de soigner et de guérir des maladies ou des anomalies de santé. Notons que les soins médicaux doivent avoir un but *thérapeutique*, sans pour autant que cette finalité doive être comprise dans une acception particulièrement étroite (CJCE, 21 mars 2013, C-91, PFC Clinic AB).

Seuls ces critères peuvent donc être utilisés pour apprécier l'exemption des prestations médicales. Que la personne concernée soit médecin ou dentiste et que les prestations figurent ou non dans la nomenclature des prestations médicales de l'assurance obligatoire contre la maladie et l'invalidité est sans importance.

- En d'autres termes, *tous* les traitements et interventions à vocation esthétique doivent dorénavant être exclus de l'exemption et soumis à la TVA, "*quelles que soient les circonstances dans lesquelles ces prestations sont rendues*". L'endroit où ces prestations sont réalisées (en milieu hospitalier ou en dehors de l'hôpital) cesse aussi de jouer un rôle.

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

383

383

TVA et exemption secteur médical

LawTax

Projet de loi du 25 juin 2020 et Texte de loi adopté le 30 juin 2021:

I. Condition razione materiae: finalité thérapeutique:

Concrètement, le texte de loi indique que l'exemption pour les prestations médicales « *cette exemption ne vise pas les prestations de services et traitement sans finalité thérapeutique* » (nouvel art. 44, § 1, al. 3, CTVA pour les professions médicales et art. 44, § 2, 1°, al. 2, CTVA pour les hôpitaux).

- Le nouveau texte aura pour conséquence que d'autres prestations, qui n'ont pas de vocation esthétique mais qui sont également dépourvues de but thérapeutique, seront elles aussi exclues de l'exemption de TVA, ntmt:
 - l'établissement de rapports d'expertise médicale (CJCE, 20 novembre 2003, C-212/01, *Unterpertinger*),
 - les examens médicaux dans le cadre d'une expertise médicale relative à des questions de responsabilité et à l'évaluation du dommage subi; ou
 - encore le transport d'organes et de prélèvements d'origine humaine aux fins d'analyse médicale (CJCE, 2 juillet 2015, C-334/14, *De Fruytier*).

L'exposé des motifs du projet rappellera toutefois que si l'exemption de TVA ne peut plus être appliquée, les praticiens concernés peuvent toujours appliquer le régime de la franchise pour les petites entreprises dès lors que leur chiffre d'affaires annuel provenant des opérations non exemptées n'excède pas 25.000€ (art. 56bis, CTVA).

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

384

384

TVA et exemption secteur médical

LawTax

Projet de loi du 25 juin 2020 et Texte de loi adopté le 30 juin 2021:

II. Condition razione personae: prestataire de soins

a) Projet de loi du 25 juin 2020:

- L'avant projet de loi du 25 juin 2020 prévoyait que l'exemption de TVA s'appliquerait à deux catégories:
- **Première catégorie:** aux "*praticiens* [des professions médicales et paramédicales réglementées] *visées par la loi coordonnée du 10 mai 2015 relative à l'exercice des professions des soins de santé*" (nouvel art. 44, § 1, 1°, CTVA). Nous avons proposé d'élargir le texte aux praticiens des pratiques visées à l'article 2, § 1^{er}, 2°, alinéa 2, de la loi du 29 avril 1999 relative aux pratiques non conventionnelles dans les domaines de l'art médical, de l'art pharmaceutique, de la kinésithérapie, de l'art infirmier et des professions paramédicales. Cette proposition semble avoir été retenue sur base du nouveau texte de projet disponible au 2 septembre 2020.

Ces professions (**médecin, pharmacien, dentiste, kiné, logopède, ergo, sage-femme, infirmier, psychologue clinicien (5 ans université), ambulancier, diététicien, podologue, etc...**), ont en commun de faire l'objet d'un titre professionnel spécial ou qualification professionnelle spéciale et de nécessiter la reconnaissance de leurs praticiens par le ministre compétent pour la santé publique.

« Il existe en quelque sorte » pour ces catégories de praticiens, "sur la base de cet encadrement réglementaire strict, une présomption légale selon laquelle ces personnes sont réputées disposer des qualifications nécessaires pour rendre des prestations de soins à la personne d'une qualité suffisante afin de garantir la protection de la santé des patients« (exposé des motifs).

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

385

385

Projet de loi du 25 juin 2020 et Texte de loi adopté le 30 juin 2021:

LawTax

II. Condition razione personae: prestataire de soins

a) Projet de loi du 25 juin 2020:

- L'avant projet de loi du 25 juin 2020 prévoyait que l'exemption de TVA s'appliquerait à deux catégories:
- **Seconde catégorie:** Pour respecter la j.p. liée à une application trop stricte de l'exemption pour les prestations paramédicales, élargissement du champ d'application personnel aux praticiens des professions médicales et paramédicales non réglementées disposant des "*qualifications nécessaires pour fournir des prestations de soins à la personne dont le niveau de qualité est suffisamment élevé pour être semblables à celles qui sont proposées par les praticiens*" professionnels de la première catégorie (nouvel art. 44, § 1, 2°, CTVA).
- En vertu de cette disposition légale, les prestations de chiropracteurs et ostéopathes pourront désormais bénéficier de l'exemption de TVA.

ATTENTION: Ces personnes devront toutefois pouvoir prouver qu'elles possèdent les qualifications nécessaires.

Il sera exigé qu'elles soient "*titulaires d'une certification délivrée par un établissement reconnu par une autorité compétente du pays où est situé cet établissement*" (point a) du nouvel art. 44, § 1, 2°, CTVA). L'Administration de la TVA sera chargée de contrôler si, *in concreto*, la certification présentée par le praticien permet de considérer qu'il dispose des qualifications nécessaires pour que la qualité de ses prestations soit suffisamment élevée pour qu'elles soient "*semblables*" aux prestations des praticiens reconnus.

ATTENTION: a nouveau les ostéopathes et les chiropracteurs sont exclus de l'exemption! PROJET DE LOI A MODIFIER

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

386

386

Projet de loi du 25 juin 2020 et Texte de loi adopté le 30 juin 2021:

LawTax

II. Condition ratione personae: prestataire de soins: deux catégories**b) Texte de loi du 30 juin 2021:**

Le nouveau texte de loi adopté le 30 juin 2021 est dorénavant libellé comme suit:

« § 1er. Sont exemptées de la taxe, les prestations de soins à la personne effectuées dans le cadre de leur profession ou pratique par les personnes suivantes:

1° les praticiens d'une des professions visées par la loi coordonnée du 10 mai 2015 relative à l'exercice des professions des soins de santé et les praticiens des pratiques visées à l'article 2, § 1er, 2°, alinéa 2, de la loi du 29 avril 1999 relative aux pratiques non conventionnelles dans les domaines de l'art médical, de l'art pharmaceutique, de la kinésithérapie, de l'art infirmier et des professions paramédicales;

2° les praticiens d'autres professions ou pratiques que celles visées au 1° lorsque les conditions suivantes sont remplies:

a) ils sont titulaires d'une certification délivrée par un établissement reconnu par une autorité compétente du pays où est situé cet établissement;

b) ils disposent au travers de cette certification des qualifications nécessaires pour fournir des prestations de soins à la personne dont le niveau de qualité est suffisamment élevé pour être semblables à celles qui sont proposées par les praticiens professionnels visés au 1°.

Les praticiens des professions ou pratiques visées à l'alinéa 1er, 2°, informent l'administration en charge de la taxe sur la valeur ajoutée préalablement à l'application de cette exemption. Le Roi détermine les modalités pratiques de cette obligation en ce qui concerne l'introduction de cette déclaration et les données qu'elle contient. »

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

387

387

Projet de loi du 25 juin 2020 et Texte de loi adopté le 30 juin 2021:**II. Condition ratione personae: prestataire de soins: deux catégories****b) Texte de loi du 30 juin 2021:**

➤ Le nouveau texte de loi:

○ intègre dorénavant, entre autres, les ostéopathes et chiropracteurs;

○ Prévoit deux catégories de praticiens:

- ceux qui bénéficient d'une réglementation ou d'une reconnaissance: loi coordonnée du 10 mai 2015 (**médecin, pharmacien, dentiste, kiné, logopède, ergo, sage-femme, infirmier, psychologue clinicien (5 ans université), ambulancier, diététicien, podologue, etc...**) + loi relative aux pratiques non conventionnelles (**chiropracteur, ostéopathe, homéopathes et acuponcteur**);

- les autres praticiens qui possèdent les mêmes compétences et dont la prestation présente le même degré de qualité que les prestataires réglementés ou reconnus,

ATTENTION: Ces personnes devront toutefois pouvoir prouver qu'elles possèdent les qualifications nécessaires.

Il sera exigé qu'elles soient "titulaires d'une certification délivrée par un établissement reconnu par une autorité compétente du pays où est situé cet établissement et ils disposent au travers de cette certification des qualifications nécessaires pour fournir des prestations de soins à la personne dont le niveau de qualité est suffisamment élevé pour être semblables "

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

388

388

Projet de loi du 25 juin 2020 et Texte de loi adopté le 30 juin 2021:**II. Condition ratione personae: prestataire de soins: deux catégories****b) Texte de loi du 30 juin 2021:****ATTENTION PROBLEMES:**

- Le nouveau texte de loi accorde à l'administration une délégation de pouvoir contraire aux art. 170 et 172 de la Constitution (l'Administration aura alors le pouvoir déterminer un élément essentiel de l'impôt: qui peut revendiquer l'exemption.);
- Le nouveau texte de loi est discriminatoire (art. 10,11 et 170 C°): il accorde la même exemption a des prestataires différents: En Belgique les prestataires de soins voulant exercer leurs soins doivent IMEPRATIVEMENT obtenir préalablement du SPF SANTE l'agrément de leur diplôme ainsi qu'un visa d'autorisation de pratiquer. Or, le nouveau texte créer une nouvelle catégorie de praticiens qui ne sont pas soumis à ces obligations.
- Le nouveau texte de loi est contraire aux lois applicables en matière de santé.

RECOURS CONSTITUTIONNEL? DES NEGOCIATIONS SONT EN COURS**Projet de loi du 25 juin 2020****Livraisons de biens et prestations de services étroitement liées**

Outre les traitements thérapeutiques proprement dits des hôpitaux, les prestations de services et livraisons de biens "*qui leur sont étroitement liées*" sont également exemptées de TVA (art. 44, § 2, 1°, a), CTVA).

Sur ce point aussi, la CC formulait des critiques.

La directive TVA (art. 134) prévoit en effet que ces livraisons de biens et prestations de services doivent être exclues du bénéfice de l'exemption "*lorsqu'elles ne sont pas indispensables à l'accomplissement des opérations exonérées*" et "*lorsqu'elles sont essentiellement destinées à procurer à l'organisme des recettes supplémentaires par la réalisation d'opérations effectuées en concurrence directe avec celles d'entreprises commerciales soumises à la TVA*". Mais à ce jour, ces exclusions n'étaient pas reprises dans la législation belge.

L'avant-projet vise à remédier à cette situation en reprenant littéralement la formulation de la directive TVA (nouvel art. 44, § 2, dernier al., CTVA du projet de loi du 25 juin 2020).

Les deux critères précités ne sont pas cumulatifs. Ainsi, l'une des deux circonstances suffit pour que l'exemption soit refusée. C'est pourquoi les opérations suivantes notamment, "*lorsqu'elles ne sont pas effectuées de manière purement occasionnelle*", ne peuvent plus être exemptées: la mise à disposition d'un téléviseur ou d'un téléphone contre rétribution dans la chambre du patient; la vente de boissons (en dehors des repas normaux dans le cadre de l'hospitalisation); la mise à disposition payante d'une place de parking aux patients, visiteurs ou employés de l'hôpital; les services de coiffeur ou de manucure.

EN ATTENDANT L'ENTREE EN VIGUEUR DU NOUVEAU TEXTE...

LawTax

TVA et Psychologues, orthopédagogues et psychothérapeutes :**Circulaire n°2020/C/73 du 26 mai 2020... (ou pas...)**

L'Administration TVA précise les conditions dans lesquelles les prestations de "psychologie, orthopédagogie et psychothérapie" peuvent bénéficier de l'exemption prévue par le code de la TVA en matière "d'orientation scolaire ou familiale" (art. 44, § 3, 5°, CTVA).

Ainsi, selon la circulaire, les psychologues doivent « être titulaires du titre professionnel requis et être inscrits sur la liste de la commission des psychologues (décision E.T.114.414 du 16 avril 2008); il en va de même pour les orthopédagogues agréés (décision E.T.130.812 du 23 novembre 2016)».

Selon la circulaire, la psychothérapie "n'est pas reconnue comme une profession des soins de santé spécifique mais est une forme de traitement qui utilise, de façon logique, un ensemble cohérent de moyens psychologiques (interventions), ancrés dans un cadre de référence psychologique et scientifique et qui requièrent une collaboration interdisciplinaire ». Elle peut être exercée "par des médecins, des psychologues cliniciens agréés et des orthopédagogues cliniciens agréés". "Ces deux derniers groupes ne seront exemptés qu'après avoir obtenu leur agrément".

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

391

391

TVA et Psychologues, orthopédagogues et psychothérapeutes :

LawTax

Circulaire n°2020/C/73 du 26 mai 2020... (ou pas...)

La psychothérapie peut également être exercée par d'autres personnes "avec droits acquis" (conformément à l'art. 68/2/1 de la loi coordonnée relative à l'exercice des professions des soins de santé du 10 mai 2015).

Toutefois, à l'égard de ces personnes, il a été décidé qu'elles ne pourraient appliquer l'exemption que "dès la publication des arrêtés d'exécution sur la base desquels les psychologues cliniciens et les orthopédagogues cliniciens pourraient demander leur agrément".

Ceux-ci ont été publiés et sont e.v. le 1er janvier 2020. En conséquence, les psychologues cliniciens et les orthopédagogues cliniciens peuvent être agréés et leurs prestations dans le cadre de l'orientation scolaire et familiale sont exemptées "pour autant évidemment qu'il soit satisfait à la condition d'agrément". Idem pour les prestations réalisées par des personnes avec des droits acquis.

Selon la circulaire, il ne faut pas tenir compte des conséquences éventuelles de l'arrêt Cour constitutionnelle "puisque cet arrêt ne se prononce que sur l'application de l'article 44, § 1, et § 2, 1° CTVA" (à savoir l'exemption professions médicales/paramédicales, et non pas l'exemption orientation scolaire ou familiale).

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

392

392

TVA et Psychologues, orthopédagogues et psychothérapeutes :

LawTax

Arrêt n° 249.140 du Conseil d'Etat du 4 décembre 2020 et communiqué de presse du SPF Finances du 15 janvier 2021

Suspension de la circulaire!!!

Un recours en suspension et en annulation de la circulaire a été introduit auprès du Conseil d'Etat.

En réponse au recours en suspension, le Conseil d'Etat a ordonné le 4 décembre 2020 la suspension de l'exécution de la circulaire. Le Conseil est d'avis qu'en limitant l'exonération de la TVA à certaines catégories de psychothérapeutes et en excluant de cette exonération d'autres catégories, l'Administration de la TVA s'est substituée au pouvoir législatif, ce qui est contraire au principe de légalité en matière fiscale.

Dans un communiqué de presse du 15 janvier 2021, le SPF Finances fait savoir que *"l'application de la circulaire est suspendue"* et que *"la circulaire est considérée comme n'ayant jamais existé"*. Selon le SPF, cela ne concerne que *"les personnes qui exerçaient déjà la psychothérapie au 1er septembre 2016, mais qui ne peuvent prétendre à un droit acquis, en vertu de la réglementation sur la santé publique"*. *"Les services d'orientation familiale et scolaire prestés par cette catégorie de personnes seront désormais exemptés à condition que ces personnes puissent fournir la preuve d'une expérience pertinente"*.

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

393

393

TVA et Psychologues, orthopédagogues et psychothérapeutes :

LawTax

Arrêt n° 249.140 du Conseil d'Etat du 4 décembre 2020 et communiqué de presse du SPF Finances du 15 janvier 2021

Suspension de la circulaire!!!

Dans un nouvel avis du 22 mars 2021, l'Administration ajoute que les services précités *"sont exemptés de TVA avec effet rétroactif au 1er janvier 2020, à condition que les prestataires puissent fournir la preuve d'une expérience pertinente"*.

Dans une annexe au nouvel avis, l'Administration explique les conséquences de cette situation sur les obligations des parties concernées en matière de TVA (ainsi, les personnes *"qui effectuent désormais à la fois des opérations exemptées et des opérations imposables"* doivent déposer *"une déclaration de modification d'une identification TVA (formulaire n°604B)"*), ainsi que la manière à suivre afin de rectifier les *"opérations effectuées depuis le 1er janvier 2020 qui ont été imposées"*.

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

394

394

TVA et exemption des prestations de soins à la personne:

LawTax

Arrêt CJUE du 4 mars 2021, affaire C-581/19, Frenetikexito – Unioessoal Lda (Portugal)

Frenetikexito est une société commerciale portugaise exerçant, notamment, une activité de gestion et d'exploitation d'établissements sportifs, des activités de bien-être et de culture physiques ainsi que des activités promouvant et favorisant la santé humaine, comme le suivi et le conseil nutritionnels ou l'évaluation physique.

La CJUE a eu à se prononcer quant à l'application de l'article 132, c de la Directive 2006/112 qui stipule que:

« Les Etats membres exonèrent les prestations de soins à la personne effectuées dans le cadre de l'exercice des professions médicales et paramédicales telles qu'elles sont définies par l'Etat membre concerné ».

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

395

395

Arrêt CJUE du 4 mars 2021, affaire C-581/19, Frenetikexito – Unioessoal Lda (Portugal)

LawTax

24 Il convient en outre de relever que la notion de « soins médicaux », (...) figurant à l'art 132 § 1, sous c), de cette directive, visent (...) des prestations ayant pour but de diagnostiquer, de soigner et, dans la mesure du possible, de guérir des maladies ou des anomalies de santé (arrêts du 10 juin 2010, Future Health Technologies, C-86/09, EU:C:2010:334, points 37 et 38, ainsi que du 18 septembre 2019, Peters C-700/17, EU:C:2019:753, point 20 et jurisprudence citée).

25 Dès lors, les « prestations de soins à la personne », au sens de cette disposition, doivent impérativement avoir une finalité thérapeutique, dès lors que c'est celle-ci qui détermine si une prestation médicale ou paramédicale doit être exonérée de la TVA [voir, en ce sens, arrêt du 5 mars 2020, X (Exonération de TVA pour des consultations téléphoniques), C-48/19, EU:C:2020:169, point 27 et jurisprudence citée], même s'il ne s'ensuit pas nécessairement que cette finalité doive être comprise dans une acception particulièrement étroite (arrêts du 10 juin 2010, Future Health Technologies, C-86/09, EU:C:2010:334, point 40 et jurisprudence citée, ainsi que du 21 mars 2013, PFC Clinic, C-91/12, EU:C:2013:198, point 26).

26 Ainsi, les prestations de nature médicale ou paramédicale effectuées dans le but de protéger, y compris de maintenir ou de rétablir, la santé des personnes peuvent bénéficier de l'exonération prévue à l'art 132, §1, sous c), de la directive 2006/112 [arrêt du 5 mars 2020 et jurisprudence citée].

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

396

396

Arrêt CJUE du 4 mars 2021, affaire C-581/19, Frenetikexito – Unioessoal Lda (Portugal)

LawTax

27 L'exonération prévue à l'article 132, paragraphe 1, sous c), de la directive 2006/112 suppose donc que deux conditions soient satisfaites, la première, relative à la finalité de la prestation en cause, telle que rappelée aux points 24 à 26 du présent arrêt, et la seconde, tenant à ce que cette prestation intervienne dans le cadre de l'exercice des professions médicales et paramédicales telles qu'elles sont définies par l'État membre concerné.

28 Quant à cette seconde condition, il importe de déterminer, comme le relèvent le gouvernement portugais et la Commission, si un service de suivi nutritionnel, tel que celui en cause au principal, fourni par un professionnel certifié et habilité à cet effet au sein d'établissements sportifs et éventuellement dans le cadre de programmes incluant également des services de bien-être et de culture physiques, est défini, par le droit de l'État membre concerné (arrêt du 27 juin 2019, Belgisch Syndicaat van Chiropraxie e.a., C-597/17, EU:C:2019:544, point 23 ainsi que jurisprudence citée), comme étant fourni dans l'exercice d'une profession médicale ou paramédicale. Il ressort des éléments figurant dans la décision de renvoi, éclairés par les observations du gouvernement portugais, que le service en question était le fait d'une personne dotée d'une qualification professionnelle l'habilitant à effectuer des activités paramédicales telles que définies par l'État membre concerné, ce qu'il appartiendra à la juridiction de renvoi de vérifier.

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

397

397

29 À supposer que tel soit bien le cas, il convient de s'attacher à la finalité [thérapeutique] d'une prestation telle que celle en cause au principal, ce qui correspond à la première condition posée à l'article 132, § 1, sous c), de la directive 2006/112. À cet égard, il importe de garder présent à l'esprit, pour l'examen de cette finalité, que les exonérations prévues à l'art 132 de cette directive s'insèrent dans le chapitre 2, intitulé « Exonérations en faveur de certaines activités d'intérêt général », du titre IX de ladite directive. Ainsi, une activité ne peut être exonérée, par dérogation au principe général selon lequel la TVA est perçue sur chaque prestation de services effectuée à titre onéreux par un assujetti (arrêts du 21 mars 2013, PFC Clinic, C-91/12, EU:C:2013:198, point 23, et 21 septembre 2017, Commission/Allemagne, C-616/15, EU:C:2017:721, point 49), si elle ne répond pas à ladite finalité d'intérêt général, commune à l'ensemble des exonérations visées à cet article 132.

30 À cet égard, il est constant qu'un service de suivi nutritionnel fourni dans le cadre d'un établissement sportif peut, à moyen et à long terme ou envisagé très largement, être un instrument de prévention de certaines maladies, telles que l'obésité. Toutefois, il convient de constater qu'il en est de même de la pratique sportive elle-même, dont le rôle est reconnu, à titre d'illustration, pour limiter la survenance de maladies cardiovasculaires. Un tel service présente donc, en principe, une finalité sanitaire, mais non pas, ou non pas nécessairement, une finalité thérapeutique.

31 Dès lors, en l'absence d'indication qu'il est fourni à des fins de prévention, de diagnostic, de traitement d'une maladie et de rétablissement de la santé, et donc avec une finalité thérapeutique, au sens de la jp citée aux points 24 et 26 du présent arrêt, ce qu'il incombe à la juridiction de renvoi de vérifier, un service de suivi nutritionnel, tel que celui fourni dans l'affaire au principal, ne répond pas au critère de l'activité d'intérêt général commun à toutes les exonérations prévues à l'art 132 directive 2006/112 et, par conséquent, ne relève pas de l'exonération prévue à l'art 132 § 1, c) de cette directive, de sorte qu'il est, en principe, assujetti à la TVA.

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

LawTax 398

398

Arrêt CJUE du 4 mars 2021, affaire C-581/19, Frenetikexito – Unioessoal Lda (Portugal)

LawTax

32 Cette interprétation ne contrevient pas au principe de neutralité fiscale, qui s'oppose en particulier à ce que deux livraisons de biens ou deux prestations de services identiques ou semblables du point de vue du consommateur et satisfaisant aux mêmes besoins de celui-ci, et qui se trouvent donc en concurrence les unes avec les autres, soient traitées de manière différente du point de vue de la TVA (voir, en ce sens, arrêt du 17 décembre 2020, WEG Tevesstraße, C-449/19, EU:C:2020:1038, point 48 et jurisprudence citée), puisque, au regard de l'objectif poursuivi à l'article 132, paragraphe 1, sous c), de la directive 2006/112, des services de suivi nutritionnel fournis avec un objectif thérapeutique et des services de suivi nutritionnel dénués d'un tel objectif ne sauraient être considérés comme identiques ou semblables du point de vue du consommateur et ne répondent pas aux mêmes besoins de ce dernier.

33 Toute autre interprétation aurait pour conséquence d'élargir le champ d'application de l'exonération prévue à l'article 132, paragraphe 1, sous c), de la directive 2006/112 au-delà de la ratio legis que traduisent le libellé de cette disposition ainsi que l'intitulé du chapitre 2 du titre IX de cette directive. En effet, tout service effectué dans le cadre de l'exercice d'une profession médicale ou paramédicale, ayant, même de façon très indirecte ou lointaine, pour effet de prévenir certaines pathologies, relèverait de l'exonération prévue à cette disposition, ce qui ne correspondrait pas à l'intention du législateur de l'Union et à l'exigence d'interprétation stricte d'une telle exonération, rappelée au point 22 du présent arrêt. Ainsi que Mme l'avocate générale l'a relevé au point 61 de ses conclusions, un lien simplement incertain avec une pathologie, sans risque concret d'atteinte à la santé, ne saurait suffire à cet égard.

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

399

399

TVA et exemption secteur médical

LawTax

Situation au 23 septembre 2021:

- Tant la CJUE que la Cour constitutionnelle réclament une modification législative;
- Un texte de loi daté du 30 juin 2021 a été voté;
- Ce texte engendre une réaction vive au sein du secteur médicale et paramédical;
- Il a toutefois été demandé à l'administration centrale de rédiger une circulaire (ou deux) pour mettre en pratique cette nouvelle législation à venir;
- Le projet de circulaire continue son « chemin »;
- Un arrêté royal est attendu... Le secteur essaie de négocier...
- Un recours constitutionnel reste possible...
- Un recours devant le Conseil d'Etat à l'encontre de la future circulaire aussi... 😞😞😞

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

400

400

Question 3:

LawTax

Quelques problématiques de taux

- En matière immobilière

401

Rénovation de bâtiments anciens et taux TVA applicable?

LawTax

Décision SDA n°2020.1575 du 18 août 2020 (NL)

Les travaux effectués sur deux magasins existants pour la transformation en 10 logements peuvent être réalisés au taux réduit de 6% en application de la rubrique XXXI du Tableau A de l'Annexe de l'AR n°20.

Les travaux respectaient toutes les conditions de l'application du taux réduit et ils visaient notamment que l'intérieur de l'immeuble, sans extension, les murs extérieurs et le toit restant en place. Les travaux se baseront également sur les murs porteurs.

402

Rénovation de bâtiments anciens et taux TVA applicable?

LawTax

Décision SDA n°2020.1694 du 18 août 2020 (NL)

La rénovation et la transformation de parties d'un immeuble de bureaux en kots d'étudiants tout en conservant les murs porteurs, les planchers existants, les entrées, situés dans le bâtiment existant, n'est pas de nature à modifier radicalement la structure du bâtiment existant.

Tous les murs porteurs, le toit et la structure du bâtiment existant restent intacts et ne sont pas rénovés. « *De buitencontour en de volumetrie van het gebouw worden niet gewijzigd. Lift en trappenhallen blijven volledig ongewijzigd* ».

Les travaux à effectuer peuvent être réalisés au taux réduit de 6% en application de la rubrique XXXI du Tableau A de l'Annexe de l'AR n°20.

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

403

403

LawTax

Destruction/reconstruction

Régime 2020

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

404

404

Destruction/reconstruction – taux de TVA réduit (6%) applicable?

LawTax

Loi-programme du 20 décembre 2020, article 15 (MB, 30 décembre 2020, éd. 1)

Le régime 2020

Le taux réduit TVA pour la démolition/reconstruction prévu dans la rubrique XXXVII tableau A annexe AR n°20 avait été instauré initialement comme incitant fiscal pour lutter contre les chancres urbains dans les grandes villes. L'incitant fiscal était limité aux grandes villes qui, en raison de leur densité de population, sont touchées par des fléaux urbains comme l'abandon, le délabrement et la déclaration d'inhabitabilité.

Le régime actuel est limité territorialement à 32 villes.

Conditions actuelles: il doit s'agir de la reconstruction d'une habitation ou d'un appartement et le maître de l'ouvrage doit avoir procédé lui-même ou ait fait procéder à la démolition de l'immeuble sur la parcelle visée en vue de et préalablement à cette reconstruction. Il y a également un certain nombre de conditions formelles à remplir (comme l'introduction de déclarations, l'indication de mentions sur les factures, etc.).

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

405

405

Le régime 2020

LawTax

Le régime actuel est limité territorialement à 32 villes :

(Point 79 circ AAF 3/2007: limitation aux grandes villes énumérées dans les AR du 12/8/2000, du 26/9/2001 et du 28/4/2005 en exécution de l'art 3 loi 17 juillet 2000 déterminant les conditions auxquelles les autorités locales peuvent bénéficier d'une aide financière de l'Etat dans le cadre de la politique urbaine, et exclusivement aux quartiers et logements désignés par les autorités locales compte tenu de leurs pouvoirs en la matière)

Région wallonne

- Les centres urbains de Charleroi, Mons, La Louvière, Seraing et Liège
- Mouscron, Tournai, Verviers, Namur

Région de Bruxelles-Capitale

- Bruxelles, Anderlecht, Saint-Gilles, Saint-Josse-ten-Noode, Molenbeek-Saint-Jean, Schaerbeek, Forest, Ixelles, Uccle et Etterbeek

Région flamande

- Les centres urbains d'Anvers, Gand, Ostende, Malines, Saint-Nicolas
- Louvain, Bruges, Courtrai, Roeselare, Alost, Termonde, Genk, Hasselt

Notons: le fait que le bâtiment soit situé dans un chancre urbain ou dans un autre quartier ou entité de la ville ne joue aucun rôle.

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

406

406

Destruction/reconstruction – taux de TVA réduit (6%) applicable?

LawTax

Loi-programme du 20 décembre 2020, article 15 (MB, 30 décembre 2020, éd. 1)

Le régime 2020

Le régime actuel ne s'applique pas si, par exemple, un promoteur immobilier démolit un bâtiment et y érige un immeuble à appartements pour ensuite vendre les appartements. Il s'agit certes d'une « *démolition suivie de la reconstruction* » mais la vente des appartements constitue une « livraison » de biens et ne relève pas de la notion de « reconstruction » de sorte que la livraison n'est dès lors pas soumise au taux réduit mais, en principe, au taux plein de 21 % de TVA.

Lors de la formation du nouveau gouvernement, il avait été convenu d'élargir temporairement ce régime à l'ensemble du territoire belge et de l'ouvrir en outre à la démolition/reconstruction suivie d'une vente du bien immobilier.

Notons que le régime 2020 reste d'application sans aucun changement et aux mêmes conditions, de sorte qu'il conviendra de bien vérifier si on est dans une situation d'application du régime 2020 avec ses propres conditions ou si nous nous trouvons dans le « nouveau » régime complémentaire avec les siennes.

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

407

407

LawTax

Destruction/reconstruction

Taux TVA réduit 6%

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

408

408

Destruction/reconstruction

Nouveau régime 2021 spécifique

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

409

409

Destruction/reconstruction – taux de TVA réduit (6%) applicable?

Textes utiles disponibles:

- *Loi-programme du 20 décembre 2020, article 15 (MB, 30 décembre 2020, éd. 1) Art. 1 quater AR n°20 et travaux préparatoires (exposé des motifs);*
- *FAQ 23 décembre 2020 ;*
- *Circulaire 2021/C/18 du 25 février 2021 relative au taux réduit de la TVA applicable temporairement concernant la démolition et la reconstruction de bâtiments d'habitation sur l'ensemble du territoire belge et leur livraison.*

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

410

410

Destruction/reconstruction – taux de TVA réduit (6%) applicable?

LawTax

Loi-programme du 20 décembre 2020, article 15 (MB, 30 décembre 2020, éd. 1) – Art. 1 quater AR n°20 – FAQ 23 décembre 2020 – Circulaire du 25 février 2021

Le régime visant les 32 centres urbains du pays

Ce régime s'appliquait avant 2021 et continuera à s'appliquer après.

- Le taux réduit de 6% s'appliquera à tout *travail immobilier* portant sur la démolition suivie de la reconstruction d'une habitation, pour le compte d'un maître d'ouvrage qui peut être une personne physique ou une personne morale.
- Aucune restriction n'est prévue en ce qui concerne la surface de l'habitation nouvellement érigée.
- Il ne doit pas non plus s'agir de l'habitation propre et unique et le maître d'ouvrage n'est pas tenu d'y établir son domicile.

➤ **Ce régime subsiste donc tel quel.**

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

411

411

Destruction/reconstruction – taux de TVA réduit (6%) applicable?

LawTax

Loi-programme du 20 décembre 2020, art 15 (MB, 30 décembre 2020, éd. 1) – Art. 1 quater AR n°20

Le nouveau régime 2021: extension du champ d'application du taux de 6%

Le régime temporaire court jusqu'au 31 décembre 2022 et comporte **3 hypothèses différentes**.

- *Extension à l'ensemble du territoire* (sauf 32 centres urbains) du taux réduit pour la **démolition bâtiment et la reconstruction d'un logement par un maître d'ouvrage-personne physique** qui occupera lui-même le nouveau logement. Contrairement aux 32 centres urbains, le régime ne peut s'appliquer qu'à l'habitation propre et unique et d'une superficie habitable totale ne dépassant pas 200 m², dans lesquels le maître d'ouvrage établira son domicile pendant cinq ans (**art. 1quater, § 1, AR n° 20**).
- L'application du taux de 6 % pour la **démolition d'un bâtiment et la reconstruction d'un logement** par un bailleur-personne morale ou personne physique qui *donnera en location* le nouveau logement à une agence immobilière sociale ("AIS") pendant au moins 15 ans (**art. 1quater, § 2, AR n° 20**).
- L'application du taux de 6 % à la **livraison** d'un bien d'habitation après démolition et reconstruction à une personne physique qui occupera elle-même le nouveau logement (dans ce cas, les conditions sont les mêmes que pour le premier cas), ou à une personne physique ou morale qui louera le nouveau logement à une AIS pendant au moins 15 ans (**art. 1quater, § 3, AR n° 20**).

NB: Le régime existant pour les 32 centres urbains reste inchangé (**rubri. XXXVIII, annexe A AR n° 20**).

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

412

412

Destruction/reconstruction – taux de TVA réduit (6%) applicable?

LawTax

Le nouveau régime 2021 en dehors des 32 centres urbains du pays

□ Points similaires entre les deux régimes:

- Ce régime « des 32 » applicable aux travaux immobiliers est élargi à l'ensemble du territoire en dehors des 32 centres urbains du pays. Il s'agit donc du cas où un maître d'ouvrage charge un entrepreneur de démolir un immeuble existant et de le reconstruire "sur la même parcelle cadastrale" ;
- Le taux réduit de TVA de 6 % s'applique dans ce cas sur les travaux réalisés (les travaux de démolition, les travaux d'entreprise, mais aussi les autres travaux immobiliers, comme le placement de l'électricité, du chauffage, etc. - voyez les opérations mentionnées à la rubrique XXXI, § 3, 3°-6°, tableau A annexé à l'AR n° 20); (nouvel art. 1^{quater}, § 1, AR n° 20).
- Comme dans le régime applicable aux 32 centres urbains du pays, l'application du taux réduit dans le régime élargi (en dehors des 32 centres urbains du pays) est limitée aux travaux pour lesquels la TVA devient exigible au plus tard le 31 décembre de l'année de la première occupation;
- ici aussi, les piscines, les travaux de culture ou jardinage, travaux de clôture, nettoyage du bâtiment d'habitation, etc., sont exclus du taux réduit.

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

413

413

Article 1^{quater} AR n°20

LawTax

(Le texte de l'AR n° 20, article 1^{quater}, est remplacé et applicable à partir du 01.01.2021 jusqu'à 31.12.2022 (Art. 15, Loi-programme du 20.12.2020, M.B. 30.12.2020, p. 96068))

§ 1er. Le taux réduit de 6 p.c. s'applique aux travaux immobiliers et autres opérations énumérées à la rubrique XXXI, § 3, 3° à 6°, du tableau A de l'annexe au présent arrêté, ayant pour objet la démolition d'un bâtiment et la reconstruction conjointe d'un bâtiment d'habitation destiné au logement du maître d'ouvrage-personne physique et situé sur la même parcelle cadastrale que ce bâtiment, pour lesquels la taxe est devenue exigible conformément aux articles 22 et 22bis, § 1er, du Code entre le 1er janvier 2021 et le 31 décembre 2022.

Le bénéfice du taux réduit est subordonné aux conditions suivantes:

1° les opérations sont relatives à un bâtiment qui, après l'exécution des travaux:

a) est utilisé, au moment de la première occupation ou de la première utilisation, comme habitation unique et à titre principal comme habitation propre au sens de l'article 5/5, § 4, alinéas 2 à 8, de la loi spéciale du 16 janvier 1989 relative au financement des Communautés et des Régions, par le maître d'ouvrage-personne physique qui y aura son domicile sans délai;

b) a une superficie totale habitable qui n'excède pas 200 m²;

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

414

414

Article 1quater AR n°20

LawTax

(Le texte de l'AR n° 20, article 1quater, est remplacé et applicable à partir du 01.01.2021 jusqu'à 31.12.2022 (Art. 15, Loi-programme du 20.12.2020, M.B. 30.12.2020, p. 96068))

2° le maître d'ouvrage-personne physique:

a) envoie avant le moment où la taxe devient exigible conformément aux articles 22 et 22bis, § 1er, du Code, une déclaration à l'adresse électronique indiquée par le ministre des Finances ou son délégué. Cette déclaration mentionne que le bâtiment qu'il fait démolir et reconstruire est destiné à être utilisé comme habitation unique et à titre principal comme habitation propre au sens de l'article 5/5, § 4, alinéas 2 à 8, de la loi spéciale du 16 janvier 1989 relative au financement des Communautés et des Régions, par le maître d'ouvrage-personne physique qui y aura son domicile sans délai et aura une superficie totale habitable qui n'excède pas 200 m², et est accompagnée d'une copie:

- du permis d'urbanisme;
- du (des) contrat(s) d'entreprise;
- b) produit au(x) prestataire(s) de services une copie de la déclaration visée au a);

3° le moment où la taxe devient exigible conformément aux articles 22 et 22bis, § 1er, du Code survient au plus tard le 31 décembre de l'année de la première occupation ou de la première utilisation du bâtiment d'habitation;

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

415

415

Article 1quater AR n°20

LawTax

4° les factures émises par le prestataire de services, et les doubles qu'il conserve, constatent, sur la base de la copie de la déclaration visée au 2°, b), l'existence des éléments justifiant l'application du taux réduit; sauf collusion entre les parties ou méconnaissance évidente de la présente disposition, la déclaration du client visée au 2°, a), décharge la responsabilité du prestataire de services pour la détermination du taux.

Pour l'application de l'alinéa 2, 1°, a), il n'est pas tenu compte, pour déterminer si le bâtiment d'habitation est l'habitation unique du maître d'ouvrage-personne physique:

- des autres habitations dont il est, en vertu d'une succession, copropriétaire, nu-propiétaire ou usufruitier;
- d'une autre habitation qu'il occupe comme habitation propre où il a établi son domicile et qui a été vendue au plus tard le 31 décembre de l'année qui suit celle de la première occupation ou de la première utilisation de l'habitation visée à l'alinéa 2, 1°, a).

Le taux réduit n'est pas applicable:

1° aux travaux et autres opérations de nature immobilière, qui ne sont pas affectés au bâtiment d'habitation proprement dit, tels que les travaux de culture ou de jardinage et les travaux de clôture;

2° aux travaux et autres opérations de nature immobilière, qui ont pour objet tout ou partie des éléments constitutifs de piscines, saunas, mini-golfs, courts de tennis et installations similaires;

3° au nettoyage de tout ou partie d'un bâtiment d'habitation.

Le présent paragraphe n'est pas applicable aux opérations de démolition et de reconstruction réalisées dans une des grandes villes visées à la rubrique XXXVII, alinéa 2, 2°, du tableau A de l'annexe au présent arrêté.

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

416

416

Article 1quater AR n°20

LawTax

§ 2. Le taux réduit de 6 p.c. s'applique aux travaux immobiliers et autres opérations énumérées à la rubrique XXXI, § 3, 3° à 6°, du tableau A de l'annexe au présent arrêté, ayant pour objet la démolition d'un bâtiment et la reconstruction conjointe d'un bâtiment d'habitation destiné à une location de longue durée dans le cadre de la politique sociale et situé sur la même parcelle cadastrale que ce bâtiment, pour lesquels la taxe est devenue exigible conformément aux articles 22 et 22bis, § 1er, du Code entre le 1er janvier 2021 et le 31 décembre 2022.

Le bénéfice du taux réduit est subordonné aux conditions suivantes:

1° les opérations sont relatives à un bâtiment qui, après l'exécution des travaux, est donné en location par le maître d'ouvrage en tant que bâtiment d'habitation à une agence immobilière sociale ou qui est donné en location en tant que bâtiment d'habitation dans le cadre d'un mandat de gestion accordé à une agence immobilière sociale par le maître d'ouvrage;

2° le maître d'ouvrage:

a) envoie avant le moment où la taxe devient exigible conformément aux articles 22 et 22bis, § 1er, du Code, une déclaration à l'adresse électronique indiquée par le ministre des Finances ou son délégué. Cette déclaration mentionne que le bâtiment qu'il fait démolir et reconstruire est destiné à être donné en location en tant que bâtiment d'habitation à une ou par l'intermédiation d'une agence immobilière sociale pendant une période de quinze années, et est accompagnée d'une copie:

- du permis d'urbanisme;
- du (des) contrat(s) d'entreprise;

b) produit au(x) prestataire(s) de services une copie de la déclaration visée au a);

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

417

417

Article 1quater AR n°20

LawTax

3° le moment où la taxe devient exigible conformément aux articles 22 et 22bis, § 1er, du Code survient au plus tard le 31 décembre de l'année de la première occupation ou de la première utilisation du bâtiment d'habitation;

4° les factures émises par le prestataire de services, et les doubles qu'il conserve, constatent, sur la base de la copie de la déclaration visée au 2°, b), l'existence des éléments justifiant l'application du taux réduit; sauf collusion entre les parties ou méconnaissance évidente de la présente disposition, la déclaration du client visée au 2°, a), décharge la responsabilité du prestataire de services pour la détermination du taux.

Le taux réduit n'est pas applicable:

1° aux travaux et autres opérations de nature immobilière, qui ne sont pas affectés au bâtiment d'habitation proprement dit, tels que les travaux de culture ou de jardinage et les travaux de clôture;

2° aux travaux et autres opérations de nature immobilière, qui ont pour objet tout ou partie des éléments constitutifs de piscines, saunas, mini-golfs, courts de tennis et installations similaires;

3° au nettoyage de tout ou partie d'un bâtiment d'habitation.

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

418

418

Article 1quater AR n°20

LawTax

§ 3. Le taux réduit de 6 p.c. s'applique aux livraisons de bâtiments d'habitation et le sol y attenant, ainsi qu'aux constitutions, cessions ou rétrocessions de droits réels au sens de l'article 9, alinéa 2, 2°, du Code, portant sur un bâtiment d'habitation et le sol y attenant, qui ne sont pas exemptées de la taxe conformément à l'article 44, § 3, 1°, du Code, par l'assujetti qui a procédé à la démolition d'un bâtiment et la reconstruction conjointe d'un bâtiment d'habitation situé sur la même parcelle cadastrale que ce bâtiment, lorsque la taxe due sur ces opérations est devenue exigible conformément à l'article 17, § 1er, du Code entre le 1er janvier 2021 et le 31 décembre 2022.

Le bénéfice du taux réduit est subordonné aux conditions suivantes:

1° l'opération visée à l'alinéa 1er est relative à un bâtiment d'habitation qui après la livraison:

- a) soit au moment de la première utilisation ou de la première occupation est utilisé, comme habitation unique et à titre principal comme habitation propre au sens de l'article 5/5, § 4, alinéas 2 à 8, de la loi spéciale du 16 janvier 1989 relative au financement des Communautés et des Régions, par l'acquéreur-personne physique qui y aura son domicile sans délai et a une superficie totale habitable qui n'excède pas 200 m²;
- b) soit est donné en location par l'acquéreur à une agence immobilière sociale ou est donné en location dans le cadre d'un mandat de gestion accordé à une agence immobilière sociale par l'acquéreur;

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

419

419

Article 1quater AR n°20

LawTax

2° le fournisseur:

a) envoie avant le moment où la taxe devient exigible conformément à l'article 17, § 1er, du Code, ou, en cas d'une vente sur plan, avant le moment où intervient le fait générateur de la taxe conformément à l'article 16, § 1er, alinéa 1er, du Code, une déclaration à l'adresse électronique indiquée par le ministre des Finances ou son délégué. Cette déclaration, contresignée par l'acquéreur du bâtiment, mentionne que le bâtiment que le fournisseur a fait démolir et reconstruire et qui fait l'objet d'une opération visée à l'alinéa 1er, est destiné soit à être utilisé, soit comme habitation unique et à titre principal comme habitation propre au sens de l'article 5/5, § 4, alinéas 2 à 8, de la loi spéciale du 16 janvier 1989 relative au financement des Communautés et des Régions par l'acquéreur-personne physique, qui y aura son domicile sans délai et que cette habitation aura une superficie totale habitable qui n'excède pas 200 m², soit à être donné en location par l'acquéreur à une agence immobilière sociale ou à être donné en location dans le cadre d'un mandat de gestion accordé à une agence immobilière sociale, et est accompagnée d'une copie:

- du permis d'urbanisme;
- du (des) contrat(s) d'entreprise relatifs à la démolition du bâtiment et la reconstruction du bâtiment d'habitation;
- du compromis ou de l'acte authentique portant sur l'opération visée à l'alinéa 1er;
- b) produit à son (ses) cocontractant(s) une copie de la déclaration visée au a);

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

420

420

Article 1quater AR n°20

LawTax

3° les factures émises par le fournisseur de biens et les doubles qu'il conserve ainsi que les conventions ou actes authentiques relatifs aux opérations visées à l'alinéa 1er, constatent, sur la base de la copie de la déclaration visée au 2°, b), l'existence des éléments justifiant de l'application du taux réduit; sauf collusion entre les parties ou méconnaissance évidente de la présente disposition, la contresignature de l'acquéreur sur la déclaration visée au 2, 2°, a), décharge la responsabilité du fournisseur de biens pour la détermination du taux.

Pour l'application de l'alinéa 2, 1°, a), il n'est pas tenu compte, pour déterminer si le bâtiment d'habitation est l'habitation unique de l'acquéreur-personne physique:

- des autres habitations dont il est, en vertu d'une succession, copropriétaire, nu-propriétaire ou usufruitier;
- d'une autre habitation qu'il occupe comme habitation propre où il a établi son domicile et qui a été vendue au plus tard le 31 décembre de l'année qui suit celle de la première mise en service ou de la première occupation de l'habitation visée à l'alinéa 2, 1°, a).

Le taux réduit n'est pas applicable à la partie du prix relative aux piscines, saunas, mini-golfs, courts de tennis et installations similaires.

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

421

421

Article 1quater AR n°20

LawTax

§ 4. Les conditions visées aux paragraphes 1er, alinéa 2, 1°, et paragraphe 3, alinéa 2, 1°, restent réunies pendant une période qui prend fin au plus tôt:

1° en ce qui concerne la démolition d'un bâtiment et la reconstruction d'un bâtiment d'habitation, le 31 décembre de la 5^{ème} année qui suit celle au cours de laquelle a lieu la 1^{ère} occupation ou la 1^{ère} utilisation du bâtiment d'habitation par le MO-PP;

2° en ce qui concerne la livraison d'un bâtiment d'habitation et le sol y attenant et la constitution, cession, rétrocession de droits réels portant sur un bâtiment d'habitation et le sol y attenant qui ne sont pas exemptées de la taxe par l'article 44, § 3, 1°, du Code, le 31 décembre de la 5^{ème} année qui suit celle au cours de laquelle a lieu la première occupation ou la première utilisation du bâtiment d'habitation par l'acquéreur-personne physique.

Si, durant la période susvisée, des modifications interviennent telles que les conditions respectivement visées aux §§ 1er, al 2, 1°, et 3, al 2, 1°, a), ne sont plus remplies, le MO-PP ou l'acquéreur-personne physique:

1° en fait mention dans une déclaration qu'il envoie à l'adresse électronique indiquée par le ministre des Finances ou son délégué, dans le délai de trois mois à compter de la date du début des modifications;

2° reverse à l'Etat, dans le délai visé au 1°, le montant de l'avantage fiscal dont il a bénéficié pour l'année au cours de laquelle intervient ce changement et les années restant à courir, à concurrence d'un cinquième par année.

Le versement visé à l'alinéa 2, 2°, n'est pas opéré en cas de décès du maître d'ouvrage-personne physique ou de l'acquéreur-personne physique ou pour tout cas de force majeure dûment justifié qui l'empêche définitivement de remplir les conditions visées respectivement au paragraphe 1er, alinéa 2, 1°, et au paragraphe 3, alinéa 2, 1°, a).

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

422

422

Article 1quater AR n°20

LawTax

§ 5. Les conditions visées au paragraphe 2, alinéa 2, 1°, et au paragraphe 3, alinéa 2, 1°, b), restent réunies pendant une période qui prend fin au plus tôt le 31 décembre de la quinzième année suivant l'année de la première occupation ou de la première utilisation du bâtiment d'habitation. Cette période de location minimale est fixée, selon le cas, dans la convention de location ou la convention relative au mandat de gestion, conclue avec l'agence immobilière sociale.

Si, durant la période susvisée, des modifications interviennent telles que les conditions respectivement visées au paragraphe 2, alinéa 2, 1°, et au paragraphe 3, alinéa 2, 1°, b), ne sont plus remplies, le maître d'ouvrage ou l'acquéreur:

1° en fait mention dans une déclaration qu'il envoie à l'adresse électronique indiquée par le ministre des Finances ou son délégué, dans le délai de trois mois à compter de la date du début des modifications;

2° reverse, dans le délai visé au 1°, à l'Etat le montant de l'avantage fiscal dont il a bénéficié pour l'année au cours de laquelle intervient ce changement et les années restant à courir, à concurrence d'un quinzième par année.

Le versement visé à l'alinéa 2, 2°, n'est pas opéré pour tout cas de force majeure dûment justifié qui empêche le maître d'ouvrage ou l'acquéreur définitivement de remplir les conditions visées respectivement au paragraphe 2, alinéa 2, 1°, et au paragraphe 3, alinéa 2, 1°, b).

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

423

423

Article 1quater AR n°20

LawTax

§ 6. En ce qui concerne les opérations de démolition et de reconstruction visées aux paragraphes 1er et 2, pour lesquelles des taxes sont devenues exigibles conformément aux articles 22 et 22bis, § 1er, du Code avant le 1er janvier 2021, le taux réduit de 6 p.c. est applicable, conformément aux paragraphes 1er et 2, aux opérations pour lesquelles la taxe est exigible à partir de cette date à condition que la déclaration visée au paragraphe 1er, alinéa 2, 2°, a), et au paragraphe 2, alinéa 2, 2°, a), soit introduite au plus tard le 31 mars 2021.

§ 7. En ce qui concerne les opérations de démolition et de reconstruction visées aux paragraphes 1er et 2 pour lesquelles la demande du permis d'urbanisme concernant les opérations visées a été introduite auprès de l'autorité compétente à partir du 1er juillet 2022, l'application du taux réduit de 6 p.c. est limitée à concurrence de 25 p.c. du montant total des travaux qui peuvent bénéficier du taux réduit de 6 p.c. conformément aux paragraphes 1er et 2, prévus dans la demande du permis d'urbanisme, sous réserve de la preuve contraire apportée par l'assujetti que le montant facturé avant le 31 décembre 2022 correspond à des opérations de démolition et de reconstruction effectivement achevées avant cette date.

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

424

424

Article 1quater AR n°20

LawTax

§ 8. Pour l'application de cet article, la superficie totale habitable d'une maison unifamiliale est déterminée en additionnant les superficies de toutes les pièces d'habitation, mesurée à partir de et jusqu'aux côtés intérieurs des murs en élévation.

Pour l'application de cet article, la superficie totale habitable d'un appartement est déterminée en additionnant les superficies de chaque partie plane de l'appartement, calculée à partir de et jusqu'au côté intérieur des murs mitoyens. La superficie des parties ou espaces communs, en ce compris le toit plat, le vestibule central, les cages d'escaliers et la façade externe, n'est pas prise en considération.

Pour l'application de cet article, la superficie totale habitable d'une habitation qui fait partie d'un projet immobilier intégré d'habitat groupé est déterminée en additionnant les superficies de toutes les pièces d'habitation de cette habitation, mesurées à partir de et jusqu'aux côtés intérieurs des murs mitoyens. La superficie des pièces d'habitation utilisées en commun par les habitants des différentes habitations du projet, est prise en considération par rapport à chaque habitation individuelle du projet en proportion du nombre d'habitations dans le projet.

Pour l'application de ce §, sont considérées comme pièces d'habitation, les cuisines, salles de séjour, salles à manger, chambres à coucher, mansardes et ss-sols habitables, bureaux et autres espaces destinés à l'habitation. Sont assimilées à des pièces d'habitation tous les espaces utilisés à l'exercice d'une activité économique.

Pour l'application de ce §, la superficie des pièces d'habitations visées al 4 n'est prise en compte qu'à la condition que ces pièces aient une superficie min de 4 m² et une hauteur minimum de 2 mètres au-dessus du plancher.

Le Roi peut modifier, compléter, remplacer ou abroger ce paragraphe.

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

425

425

Destruction/reconstruction – taux de TVA réduit (6%) applicable?

LawTax

Le nouveau régime 2021 en dehors des 32 centres urbains du pays

Conditions particulières au nouveau régime 2021:

- Le donneur d'ordre doit être une personne physique.

Les personnes morales ne peuvent donc pas bénéficier du taux réduit de TVA, même si elles louent l'habitation à une personne physique (alors que selon la mesure en vigueur dans les trente-deux centres urbains du pays, le taux réduit de TVA peut, par contre, être appliqué dans ce cas).

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

426

426

Destruction/reconstruction – taux de TVA réduit (6%) applicable?

LawTax

Le nouveau régime 2021 en dehors des 32 centres urbains du pays

☐ Conditions particulières au nouveau régime 2021:

- Il doit s'agir d'une maison ou d'un appartement qui "*au moment de la première utilisation ou de la première occupation*", est utilisé(e) "*comme habitation unique et à titre principal comme habitation propre*" par le maître d'ouvrage "*qui y aura son domicile sans délai*".
 - ✓ La nature du bâtiment avant la démolition n'a aucune importance. La démolition d'un hangar, d'un garage, etc., pour ensuite y ériger un immeuble à appartements, est donc éligible au régime (de simples fondations, un pigeonnier, une maison de jardin, un abri pour cheval ne suffisent pas - cfr. [circulaire 2021/C/18 du 25 février 2021](#));
 - ✓ La démolition doit cependant avoir une "consistance significative", "le cas échéant par rapport au(x) bâtiment(s) d'habitation construit(s)" (EdM, n° 55-1662/001, p. 20). Il s'agit d'une question de fait (pas de critère normatif: cfr. [circulaire 2021/C/18 du 25 février 2021](#)). Mais rien dans le texte légal...;
 - ✓ Le bâtiment démoli et le bâtiment reconstruit ne doivent pas non plus nécessairement se situer exactement au même endroit. "Il suffit que les deux se situent sur la même parcelle cadastrale" (EdM, p. 21).

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

427

427

Destruction/reconstruction – taux de TVA réduit (6%) applicable?

LawTax

Le nouveau régime 2021 en dehors des 32 centres urbains du pays

☐ Conditions particulières au nouveau régime 2021:

- Il doit s'agir d'une maison ou d'un appartement qui "*au moment de la première utilisation ou de la première occupation*", est utilisé(e) "*comme habitation unique et à titre principal comme habitation propre*" par le maître d'ouvrage "*qui y aura son domicile sans délai*".
 - ✓ Le bâtiment démoli et le bâtiment reconstruit ne doivent pas non plus nécessairement se situer exactement au même endroit. "Il suffit que les deux se situent sur la même parcelle cadastrale" (EdM, p. 21);
 - ✓ Possibilité de fusion de plusieurs parcelles cadastrales: ok si le nouveau bâtiment, après démolition des anciens existants, est situé pour au moins 50% sur les anciennes parcelles cadastrales bâties (qq soit emplacement des bâtiments démolis sur ces parcelles cadastrales initialement bâties). Dans le cas contraire: 21% pour le tout ([circulaire 2021/C/18 du 25 février 2021](#)).

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

428

428

- Il doit s'agir d'une maison ou d'un appartement qui "*au moment de la première utilisation ou de la première occupation*", est utilisé(e) "*comme habitation unique et à titre principal comme habitation propre*" par le maître d'ouvrage "*qui y aura son domicile sans délai*".
- ✓ Il doit s'agir de l'habitation unique qui appartient (en tout ou en partie) au MO, ou sur laquelle il a un droit réel.
 - ❖ Lorsque le maître d'ouvrage a un partenaire, et que celui-ci "*acquiert également des droits de propriété sur le logement*", ils sont "*considérés comme un ensemble*" pour déterminer s'il s'agit de l'habitation unique. Si donc le partenaire possède lui aussi une habitation propre, il ne s'agit plus d'une habitation « unique » dans le chef du MO. Les habitations étrangères sont également comprises (*EdM, p. 22*).
 - ❖ Mais on ne tient pas compte des habitations que le MO a obtenues par suite de succession (et dont il est "copropriétaire, nu-propiétaire ou usufruitier" en vertu de cette succession). Attention, compte tenu de la formulation utilisée, l'exclusion ne concerne donc pas la personne devenue « plein » propriétaire d'une habitation par suite de succession.
- ✓ Il doit s'agir de l'habitation propre du MO. Le projet loi réfère maladroitement à une loi de financement des communautés et Régions du 16 janvier 1989 à "*l'habitation que le contribuable, en tant que propriétaire, possesseur, emphytéote, superficière ou usufruitier, [...] soit occupe personnellement, soit n'occupe pas personnellement pour [des] raisons professionnelles, [des] raisons sociales, [des] entraves légales ou contractuelles qui rendent impossible l'occupation de l'habitation par le contribuable lui-même, [ou en raison de] l'état d'avancement des travaux de construction ou de rénovation qui ne permettent pas au contribuable d'occuper effectivement l'habitation*".

- Il doit s'agir d'une maison ou d'un appartement qui "*au moment de la première utilisation ou de la première occupation*", est utilisé(e) "*comme habitation unique et à titre principal comme habitation propre*" par le maître d'ouvrage "*qui y aura son domicile sans délai*".
- ✓ il faut encore que le MO établisse son domicile "sans délai" à l'adresse de l'habitation reconstruite.

Notons que: cette exigence semble exclure que le taux réduit puisse s'appliquer lors de la démolition suivie de la reconstruction d'une habitation que l'on n'occupe pas soi-même, par exemple pour des raisons professionnelles ou sociales comme évoqué plus haut. En effet, dans de telles circonstances, l'on ne saurait remplir la condition supplémentaire selon laquelle le MO doit y avoir son domicile (et qui plus est y conserver son domicile pendant au moins 5 ans). L'exposé des motifs ne dit rien sur cette contradiction entre la notion « d'habitation propre » au sens de la loi spéciale de financement, et l'exigence selon laquelle on doit y établir son domicile fiscal (et le conserver pendant cinq ans).

Le projet de loi prévoit néanmoins une solution pour le cas où le maître d'ouvrage posséderait déjà une autre habitation propre où il a établi son domicile. Il dispose alors, pour vendre cette autre habitation, d'un délai jusqu'au "*31 décembre de l'année qui suit celle de la première occupation ou de la première utilisation de l'habitation*" nouvellement construite.

- La superficie totale habitable maximale de l'habitation après la réalisation des travaux ne peut excéder 200 m² (qu'il s'agisse d'une "*maison quatre façades, maison de rang, appartement ou habitation dans le cadre d'un projet intégré d'habitat collectif*"; EdM, p. 23).

Cfr. nouvel art. 1^{quater} § 8 CTVA

"§ 8. Pour l'application de cet article, la superficie totale habitable d'une maison unifamiliale est déterminée en additionnant les superficies de toutes les pièces d'habitation, mesurée à partir de et jusqu'aux côtés intérieurs des murs en élévation.

Pour l'application de cet article, la superficie totale habitable d'un appartement est déterminée en additionnant les superficies de chaque partie plane de l'appartement, calculée à partir de et jusqu'au côté intérieur des murs mitoyens. La superficie des parties ou espaces communs, en ce compris le toit plat, le vestibule central, les cages d'escaliers et la façade externe, n'est pas prise en considération.

Pour l'application de cet art, la superficie totale habitable d'une habitation qui fait partie d'un projet immobilier intégré d'habitat groupé est déterminée en additionnant les superficies de toutes les pièces d'habitation de cette habitation, mesurées à partir de et jusqu'aux côtés intérieurs des murs mitoyens. La superficie des pièces d'habitation utilisées en commun par les habitants des différentes habitations du projet, est prise en considération par rapport à chaque habitation individuelle du projet en proportion du nombre d'habitations dans le projet.

Pour l'application de ce paragraphe, sont considérées comme pièces d'habitation, les cuisines, les salles de séjour, les salles à manger, les chambres à coucher, les mansardes et sous-sols habitables, les bureaux et autres espaces destinés à l'habitation. Sont assimilés à des pièces d'habitation tous les espaces utilisés à l'exercice d'une activité économique.

Pour l'application de ce paragraphe, la superficie des pièces d'habitations visées à l'alinéa 4 n'est prise en compte qu'à la condition que ces pièces aient une superficie minimum de 4 m² et une hauteur minimum de 2 mètres au-dessus du plancher.

Le Roi peut modifier, compléter, remplacer ou abroger ce paragraphe".

- La superficie totale habitable maximale de l'habitation après la réalisation des travaux ne peut excéder 200 m² (qu'il s'agisse d'une "*maison quatre façades, maison de rang, appartement ou habitation dans le cadre d'un projet intégré d'habitat collectif*"; EdM, p. 23).

✓ Notons les précisions suivantes indiquées dans le projet de loi:

- ❖ pour les appartements, la superficie des parties communes ne sera pas prise en considération, tandis que pour un "*projet immobilier intégré d'habitat groupé*", les espaces communs seront pris en considération pour le calcul de la superficie d'une unité d'habitation, "*en proportion du nombre [d'unités] d'habitation dans le projet* » ;
- ❖ on ne tiendra compte que de "*la superficie des pièces d'habitations*" qui ont "*une superficie minimum de 4 m² et une hauteur minimum de 2 mètres au-dessus du plancher*" (nouvel art. 1^{quater}, § 8, AR n° 20);
- ❖ Selon l'exposé des motifs, la méthode de calcul "*se rattache aux données que l'architecte était déjà tenu de fournir dans le 'formulaire de déclaration relatif aux statistiques sur les permis de bâtir'*", dans lequel la surface habitable d'un bâtiment destiné à l'hébergement doit être renseignée (EdM, p. 23).

▪ Formalités

- ✓ Le MO-personne physique doit envoyer une **déclaration à l'Administration**, préalablement au moment où la **taxe devient exigible**, dans laquelle il déclare remplir les conditions (l'habitation propre et unique; l'établissement de son domicile; la superficie maximale de 200 m²). Un modèle de déclaration sera apparemment rédigé par l'Administration. Il doit joindre à la déclaration une copie du permis d'urbanisme et une copie du/des contrat(s) d'entreprise;
- ✓ Une copie de cette déclaration doit être **remise à l'entrepreneur** ou aux entrepreneurs. "Sauf collusion entre les parties", cette déclaration "décharge" le ou les entrepreneurs de la « responsabilité [relative à] la détermination du taux » ;
- ✓ Les factures émises par l'entrepreneur doivent reprendre les éléments justifiant l'application du taux réduit.
- ✓ Le nouveau régime peut également s'appliquer aux **projets en cours** (mais dans ce cas, pour les factures émises à partir du 1er janvier 2021). Dans ce cas, il n'est pas possible d'introduire la déclaration préalablement. C'est pour cette raison que le projet de loi prévoit un régime transitoire où la déclaration peut encore être introduite "*au plus tard le 31 mars 2021*" (nouvel art. 1^{quater}, § 6, AR n° 20).

- Quid des « rénovations »?

"En principe, la démolition du bâtiment doit être complète en ce sens qu'elle doit concerner un bâtiment entier (maison, hangar, immeuble de bureaux, etc.)".

Mais "d'autre part, une transformation importante d'un vieux bâtiment dans laquelle les travaux suite à la démolition ne reposent pas de manière significative sur les anciens murs porteurs et, plus généralement, sur les éléments essentiels de la structure du vieux bâtiment, de sorte que les travaux ne peuvent entrer en considération pour l'application du taux réduit de TVA pour rénovation" (cfr. rubriques XXXI et XXXVII du tableau A de l'annexe à l'AR n° 20), "est bien assimilée à la démolition et reconstruction d'un bâtiment pour l'application" de ce régime (EdM, p. 21).

Notons que ceci est conforme au régime actuel en vigueur pour les trente-deux centres urbains du pays

- Règle des 5 ans et quid si régularisation nécessaire?

La condition selon laquelle il doit s'agir de l'habitation propre et unique où le MO établit son domicile doit être remplie en permanence durant un délai qui court jusqu'au "31 décembre de la cinquième année qui suit celle au cours de laquelle a lieu la première occupation ou la première utilisation" par le MO (nouvel art. 1^{quater}, § 4, al. 1, 1°, AR n° 20).

Quid s'il ne remplit cette condition?

Le MO est tenu de le signaler à l'Administration "*dans le délai de trois mois à compter de la date du début des modifications*". Il est également tenu de reverser à l'Etat, dans le même délai, "*le montant de l'avantage fiscal dont il a bénéficié pour l'année au cours de laquelle intervient ce changement et les années restant à courir, à concurrence d'un cinquième par année*". Cela signifie donc concrètement que si un MO occupe son habitation propre dans le courant de l'année 2021, et que, par exemple, il déménage en 2024, il sera tenu de reverser au fisc 3/5 de l'avantage fiscal de 15 % sur les factures des travaux d'entreprise émises à 6 %.

- Règle des 5 ans et quid si régularisation nécessaire?

ATTENTION: il n'y a pas lieu d'effectuer cette correction en cas

- de « décès du MO-personne physique », ou
- « pour tout cas de force majeure dûment justifié qui l'empêche définitivement de remplir les conditions » : cfr. circulaire 2021/C/18 du 25 février 2021
 - « le logement a été définitivement et irrévocablement détruit par des circonstances indépendantes de la volonté de la personne concernée » (par exemple incendie) cfr. aussi EdM, p. 29;
 - Mais encore selon le Ministre: un divorce, fin d'une cohabitation légale, raisons médicales graves et fondées dans le chef du MO (cfr aussi Rapport, Parl., Chambre 2020-2021, nr 55-1662/010,43);
 - Déménagement définitif pour raisons professionnelles (circulaire 2021/C/18 du 25 février 2021).
- Le MO doit alors joindre à sa déclaration de modification (formulaire 111/1B) les pièces justificatives nécessaires (par exemple un certificat médical) (circulaire 2021/C/18 du 25 février 2021).



Le nouveau régime prévoit aussi un élargissement matériel temporaire du champ d'application du régime. Celui-ci s'applique à l'ensemble du territoire, y compris les 32 centres urbains du pays (*EdM*, p. 26).

Location à une agence immobilière sociale: ok

- Le taux de 6 % sur la démolition/reconstruction peut aussi s'appliquer lorsque le bâtiment n'est pas occupé par le MO lui-même, mais qu'il est loué pour une longue durée à une agence immobilière sociale (AIS), éventuellement via un mandat de gestion conclu avec une AIS (*nouvel art. 1^{quater}, § 2, AR n° 20* – NB: dans ce cas le taux TVA 12 % peut actuellement être appliqué: cfr. rubrique XI, § 2, tableau B de l'annexe à l'AR n° 20).
- Aucune condition relative à la superficie de l'habitation ne trouve à s'appliquer; et il ne doit pas non plus (en toute logique) s'agir de l'habitation propre ou unique.
- Ce régime s'applique aussi bien aux personnes physiques qu'aux personnes morales (*EdM*, p. 26).
- Les formalités précitées s'appliquent *mutatis mutandis*.
- ATTENTION: les conditions doivent être remplies en permanence durant une période qui court jusqu'au "**31 décembre de la quinzième année suivant l'année de la première occupation ou de la première utilisation du bâtiment d'habitation**" (*nouvel art. 1^{quater}, § 5, AR n° 20*). Si l'utilisation change durant ce délai, l'avantage fiscal de manière proportionnelle pour les années restant à courir doit être reversé. Mais exception prévue pour le cas de force majeure qui empêche définitivement le MO de remplir la condition qui veut que l'habitation soit louée à une AIS. Rappelons qu'une régularisation analogue est applicable si le taux de TVA de 12 % a été appliqué (voyez la rubrique XI, § 6, tableau B de l'annexe à l'AR n° 20).

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

439

439

Le nouveau régime prévoit aussi un élargissement matériel temporaire du champ d'application du régime. Celui-ci s'applique à l'ensemble du territoire, y compris les 32 centres urbains du pays (*EdM*, p. 26).

Livraison: ok

Contrairement au régime actuel, le régime provisoire dispose que le taux réduit de TVA peut également s'appliquer à la livraison d'une habitation ou d'un appartement (*nouvel art. 1^{quater}, § 3, AR n° 20*).

- « Livraison » = vente et constitution ou la (rétro)cession d'un droit réel (pour autant que la livraison intervienne dans délai immeuble neuf – cfr. art. 8 CTVA).
 - Rappelons que si la quote-part du terrain est simultanément vendue par la même personne, la TVA s'applique également au sol y attenant (art. 1, § 9, 2°, code de la TVA);
 - Rappelons qu'une vente sur plan bénéficie d'une tolérance particulière en vertu de laquelle la quote-part du terrain n'est pas soumise à la TVA (cfr. décision n° E.T. 119.318 du 28 octobre 2010, point 2, sous la "troisième condition").
- ATTENTION: la réduction de taux ne porte pas sur la TVA imputée au MO/promoteur qui démolit l'habitation et la reconstruit, mais que sur la livraison subséquente de l'habitation.
- Deux hypothèses à envisager:

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

440

440

Le nouveau régime prévoit aussi un **élargissement matériel temporaire** du champ d'application du régime. Celui-ci s'applique à l'ensemble du territoire, y compris les 32 centres urbains du pays (**EdM, p. 26**).

LawTax

Livraison: ok

- Deux hypothèses à envisager:
 - 1^{ère} hypothèse : livraison destinée à un acquéreur-PP utilisant le bâtiment d'habitation, au mmt 1^{ère} utilisation ou occupation, comme "habitation unique" et "à titre principal comme habitation propre" et qui y aura son domicile "sans délai"; dans ce cas, la cond relative à la superficie habitable maximale de 200 m² s'applique;
 - deuxième hypothèse : la livraison est destinée à un acquéreur qui loue ensuite le bâtiment d'habitation à une AIS (hypothèse dans laquelle le taux de 12 % peut déjà s'appliquer; rubrique XI § 1 tableau B de l'annexe à AR n° 20); auquel cas la condition supplémentaire relative à la superficie maximale ne s'applique pas.
- **Modalités:** mêmes modalités qui trouvent à s'appliquer, d'une part dans l'hypothèse où le MO PP assure personnellement la démolition et la reconstruction de son habitation propre et unique, et d'autre part dans l'hypothèse où le MO assure lui-même la démolition et la reconstruction et loue ensuite le logement à une AIS. Et en ce compris la condition du respect des conditions posées durant respectivement cinq ou quinze ans.
- **Formalités:** analogues. Mais la déclaration doit être introduite par le vendeur et co-signée par l'acquéreur. La déclaration doit être introduite "**avant le moment où la taxe devient exigible**" (art. 17 § 1 CTVA), "**ou en cas d'une vente sur plan, avant le moment où intervient le fait générateur de la taxe** [la mise à disposition du bâtiment]" (voyez art. 16, § 1, al. 1, code de la TVA). Dans ce cas, il convient de joindre à la déclaration le contrat de vente sous seing privé ou l'acte notarié, en plus du permis d'urbanisme et des contrats d'entreprise.

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

441

441

LawTax

Destruction/reconstruction

**Questions spécifiques liées aux règles 2021
et positions de l'administration**

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

442

442

- Quid des projets en cours?
- Quid de la « construction significative »?
- Quid de l'« unité de projet »?
- Quid de la reconstruction par la (les) même(s) personne(s)?
- Quid de la condition d'habitation unique s'il existe une co-propriété?
- Quid du critère de superficie et de ses modalités de calcul?
- Quid des dépendances et de l'application du taux réduit?
- Quid de la reconstruction sur une ou plusieurs parcelles différentes?
- Quid de l'exigibilité?
- Quid des formalités?
- Quid du fin de régime?
- Quid en cas de régularisation?

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

443

443

Quid des projets en cours?

Le taux réduit de TVA peut s'appliquer à la TVA devenue exigible entre le 1^{er} janvier 2021 et le 31 décembre 2022 aussi pour les projets.

Quiconque a par exemple entamé, en 2020, la démolition et la reconstruction d'une habitation (qui n'est pas située dans l'un des trente-deux centres urbains du pays déjà éligibles au taux réduit), est également éligible au nouveau régime, pour ce qui concerne la TVA "exigible à partir du" 1^{er} janvier 2021 (nouvel art. 1^{quater}, § 6, AR n° 20). A condition, toutefois, que la déclaration "*soit introduite au plus tard le 31 mars 2021*".

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

444

444

Quid des projets en cours?**Quid de la situation où il y a une livraison (après démolition et reconstruction)?**

- Rien de prévu dans le texte légal. Pour ces cas-là, la loi précise que la taxe due sur "*ces opérations*" (à savoir la livraison) doit "*être devenue exigible [...] entre le 1er janvier 2021 et le 31 décembre 2022*", ce qui, apparemment, exclut les projets pour lesquels la taxe serait déjà devenue partiellement exigible au préalable.
- Mais le Ministre des Finances (dans le cadre des débats parlementaires) semble nuancer cette situation de non applicabilité (en tous les cas dans le cadre des livraisons en application de la loi Breyne) (**Rapport, Parl., Chambre 2020-2021, nr 55-1662/010,43**).
- Dans sa réponse à une QP de la députée HANUS, le ministre confirme son point de vue, mais sans mentionner la loi Breyne (**Compte rendu intégral, Commission des Finances de la Chambre, 10 février 2021, n° 55 COM 376, p. 24**). Il semble que l'on puisse en déduire que le « régime des projets en cours » est généralement applicable aux livraisons d'habitations, même si elles ne relèvent pas de la loi Breyne.

Dans sa réponse, le ministre confirme aussi, pour autant que de besoin, que le taux réduit ne s'applique évidemment pas aux acomptes qui - dans le cas des projets en cours - ont été facturés ou payés avant le 1er janvier 2021. Le taux réduit s'applique uniquement à la TVA qui devient exigible à partir du 1er janvier 2021.

- Dans la **circulaire du 25 février 2021**, l'administration donne des exemples liés à des « projets en cours » avec application de taux réduit en cas de livraison

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

445

445

Quid des projets en cours?**Quid de la situation où il y a une livraison (après démolition et reconstruction)?****Exemple de la circulaire du 25 février 2021 (point 3.5.2.) 2021/C/18:**

Une personne C achète une maison entièrement achevée avec le terrain en décembre 2020, au prix de 200.00€, érigée par le promoteur immobilier Q (qui a démoli un ancien bâtiment sur cette parcelle et y a construit la nouvelle habitation). Au moment de la conclusion du compromis, C a versé un acompte de 10 %.

➤ Cet acompte était soumis au taux normal de la TVA de 21 %.

Le 20 janvier 2021, C informe le vendeur qu'il remplit les conditions relatives à l'application du taux réduit de 6 %. Le vendeur introduit "le formulaire 111-3" le 22 janvier 2021.

La déclaration est reproduite dans l'acte authentique établi le 3 avril 2021. C'est à ce moment que le solde du prix est payé.

➤ Ce solde "est soumis au taux réduit de la TVA de 6 %"

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

446

446

Destruction/reconstruction – taux de TVA réduit (6%) applicable?

LawTax

➤ Le bâtiment démolé doit avoir une consistance « significative »

Comme pour régime applicable aux 32 centres urbains, le bâtiment démolé doit avoir une "consistance significative", "le cas échéant par rapport au(x) bâtiment(s) d'habitation construit(s)" (FAQ).

Selon l'Administration, à voir au cas par cas. Ainsi, "un vieux logement, un hangar, une usine, un garage ou un magasin seront normalement considérés comme significatifs". En revanche, "une construction temporaire, faite de matériaux non durables, ne satisfera normalement pas" à cette condition. "Il en va de même, par exemple, de situations dans lesquelles ne subsistent que les fondations ou quelques murs d'un bâtiment précédemment démolé ou détruit".

Le bâtiment démolé et le bâtiment reconstruit peuvent différer en taille. Ainsi, une maison peut être démolie et remplacée par un petit immeuble à appartements, pour autant que le M.O. remplisse les conditions (FAQ, n° D.3. et D.4.).

En ce qui concerne le rapport entre le bâtiment démolé et le bâtiment nouvellement construit, l'Adm peut contester, "dans des cas exceptionnels l'application de la mesure s'il existe une disproportion apparente entre la taille du bâtiment démolé et celle des bâtiments nouvellement construits" (FAQ, n° B.7.).

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

447

447

Destruction/reconstruction – taux de TVA réduit (6%) applicable?

LawTax

➤ Le bâtiment démolé doit avoir une consistance « significative » et « unité de projet »

La **circulaire 2021/C/18 du 25 février 2021** nous donne une série d'information:

- Elle rappelle que le bâtiment démolé doit avoir une « consistance significative », "le cas échéant par rapport au(x) bâtiment(s) d'habitation construit(s)" et que l'appréciation doit se faire "au cas par cas" (un vieux logement, un hangar, etc.): **OK**; mais **KO** pour les constructions faites de "matériaux non durables" comme "un pigeonnier, une maison de jardin, un abri pour un cheval dans le pâturage", point 3.2.).
- Mais toujours pas de communication de critère ("l'administration ne peut pas imposer de critères normatifs en la matière", est-il précisé). Cela reste "donc une question de fait". Toutefois, contrairement à la FAQ, elle ne mentionne plus que "dans des cas exceptionnels", l'application du régime peut être contestée "s'il existe une disproportion apparente entre la taille du bâtiment démolé et celle des bâtiments nouvellement construits" (FAQ, n° B.7.).
- Notons également que le régime suppose qu'il existe un lien "entre la démolition et la reconstruction, sans qu'un critère de chronologie puisse y être associé" (circ., point 3.2.). Il peut donc a priori s'écouler un temps considérable entre le moment de la démolition et celui de la reconstruction. Epinglons encore qu'« il est important que le maître d'ouvrage ait procédé à la démolition d'un bâtiment en vue de la reconstruction d'un bâtiment d'habitation ». Il doit y avoir une "unité du projet", la démolition du bâtiment initial et la reconstruction des maisons ou des appartements "s'effectuent comme un projet global". Il s'agit ici aussi d'une question de fait mais c'est "normalement attesté par le permis d'urbanisme" (circ., point 5.1.).

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

448

448

Destruction/reconstruction – taux de TVA réduit (6%) applicable?

➤ Le bâtiment démoli doit avoir une consistance « significative » et « unité de projet »

La **circulaire 2021/C/18 du 25 février 2021** nous donne une série d'information:

- "La démolition du bâtiment par le maître d'ouvrage ou à sa demande doit être complète en ce sens qu'elle doit concerner un bâtiment entier" (FAQ n° B.6., A.). La circulaire indique que l'objectif n'est pas que le bâtiment soit entièrement démoli mais bien que la démolition affecte le bâtiment entier:
 - « la démolition d'un certain nombre d'étages d'un immeuble à appartements existant suivie de la reconstruction de ces étages » : cette démolition suivie d'une reconstruction n'est pas visée étant donné que cela ne porte que sur les étages concernés; les autres étages du bâtiment subsistent (point 3.2.);
 - Le régime peut par contre s'appliquer pour "une transformation importante d'un vieux bâtiment dans laquelle les travaux suite à la démolition ne reposent pas de manière significative sur les anciens murs porteurs et, plus généralement, sur les éléments essentiels de la structure du vieux bâtiment", de sorte qu'ils sont exclus de l'application du taux réduit de la TVA de 6 % pour la rénovation d'habitations (rubriques XXXI et XXXVIII du tableau A de l'annexe à l'AR n° 20; EdM, p. 21 et la FAQ n° B.1.).
 - = "tolérance administrative strictement limitée aux cas où le taux réduit de la TVA relatif aux rénovations ne s'applique pas en raison de la nature et de l'ampleur des travaux de démolition" (circ., point 3.2.).
 - Quid si habitation agrandie de manière importante sans que l'opération ne s'accompagne de travaux de démolition importants? Non??

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

449

449

➤ Démolition et reconstruction par la ou les mêmes personnes - FAQ – version 23/12/2020

- Si le propriétaire d'un terrain sur lequel il existe un bâtiment accorde un droit de superficie à un promoteur sur base duquel celui-ci peut démolir le bâtiment existant et construire un nouveau bâtiment, le promoteur peut vendre ce bâtiment au taux de 6 % (à condition que les conditions sociales soient remplies). Le terrain peut être vendu séparément par le tréfoncier dans le cadre du régime des droits d'enregistrement (FAQ, n° B.3.);

(N.B.: cfr rapport de la Commission des Finances sur le projet de loi où le Ministre donne l'hypothèse d'une entreprise de construction qui "se scinde en deux sociétés distinctes, une société immobilière et une entreprise de construction, la société immobilière accordant un droit de superficie à l'entreprise de construction soeur qui démolit le bâtiment et reconstruit la maison"; selon le ministre, "un tel cas spécifique doit être considéré comme étant conforme" au régime; Doc. parl., Chambre, 2020-2021, n° 55-1662/010, p. 50).

- Par contre si le propriétaire du terrain "a constitué une réserve de propriété sur les constructions existantes" qui sont démolies par le promoteur, la situation serait tout autre. "Dans ce cas, le promoteur démolit un bâtiment qui appartient au propriétaire du terrain". "Pour ce qui concerne la démolition, le M.O. est donc le propriétaire du terrain et des vieilles constructions". "Si le promoteur immobilier construit un nouveau logement sur la même parcelle, il n'est pas le M.O. qui a effectué ou fait effectuer la démolition et la reconstruction, comme exigé pour l'application de la mesure" (FAQ, n° B.4.).

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

450

450

➤ Démolition et reconstruction par la ou les mêmes personnes - FAQ – version 23/12/2020 et circulaire du 25 février 2021

- **"une tolérance est temporairement prévue"** pour le cas où le propriétaire du terrain a démoli le bâtiment **avant le 1^{er} janvier 2021** et a accordé un droit de superficie au promoteur pour le nouveau bâtiment. L'application du taux réduit de TVA est alors autorisée. Au moment de la démolition, *"les parties n'étaient pas en mesure de prévoir l'existence du nouveau régime et ne pouvaient donc pas s'organiser de manière telle que la condition selon laquelle la démolition et la reconstruction doivent être réalisées par la même personne soit remplie"*. Pour pouvoir appliquer cette tolérance, il doit y avoir une **"unité du projet"**, où la démolition et la reconstruction constituent un **"projet global"** (p.ex., démontré par le permis d'urbanisme), **et** le propriétaire du terrain et le promoteur doivent être des **"parties liées"**, c'est-à-dire **"appartenant au même groupe"**. *"Une relation juridique au sens de l'article 1:20 du Code des Sociétés et des Associations est, en tout état de cause, visée"* (circulaire point n° 5.1.).
- Cette tolérance ne peut être invoquée *"si, au plus tard le 31 décembre 2020, il n'y avait pas de cause d'exigibilité de la TVA pour la démolition"*. Dans ce cas, *"les parties doivent s'organiser de manière que toutes les conditions légales soient remplies"* (FAQ, n° B.8.)

NB: une solution peut consister à accorder un droit de superficie après quoi le promoteur démolit le bâtiment existant comme indiqué plus haut

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

451

451

➤ Copropriété - FAQ – version du 23 décembre 2020

L'habitation reconstruite doit être l'habitation **unique** du maître d'ouvrage ou de l'acheteur (en principe).

- **Lorsque le M.O. est un couple marié** et que les deux conjoints sont donc M.O. en même temps, les deux doivent vérifier si la maison reconstruite est leur habitation unique.
 - ❑ Que se passe-t-il si l'un des deux possède une autre habitation (sauf dans le cas où cette habitation a été obtenue dans le cadre d'une succession à titre de copropriétaire, nu-propiétaire ou usufruitier) ?
 - *"Le couple marié qui ensemble acquiert une habitation reconstruite ou reconstruit une habitation est considéré comme un tout pour déterminer s'il s'agit de l'habitation unique". "Les opérations ne peuvent pas bénéficier de taux différents selon le pourcentage des droits des deux partenaires"; il n'y a donc "qu'un seul taux de TVA possible".*
 - Id si cohabitants légaux (FAQ, n° D5)

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

452

452

➤ Copropriété - FAQ – version du 23 décembre 2020

LawTax

L'habitation reconstruite doit être l'habitation *unique* du maître d'ouvrage ou de l'acheteur (en principe).

▪ Lorsqu'il y a copropriété entre d'autres personnes:

Hypothèse: deux frères démolissent ensemble un bâtiment et reconstruisent une habitation. Chacun est propriétaire indivis pour moitié.

- Dans cette hypothèse, dans le cas d'une *livraison*, "*le critère de l'habitation unique est traité dans le chef de chaque M.O.-propriétaire séparément*". "*Si un des deux frères possède déjà un autre logement, alors la réglementation ne peut lui être appliquée*"; mais l'autre frère peut appliquer le régime. Dans ce cas, la vente aux deux frères peut suivre son propre régime fiscal pour "*chaque part indivise*".
- Mais dans le cas de *travaux immobiliers*, il est considéré que la condition relative à l'habitation unique n'est pas remplie si le contrat d'entreprise est conclu avec les deux frères: la démolition/reconstruction devront alors se faire au taux de 21 % (FAQ, n° D.6.).

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

453

453

➤ Copropriété – Circulaire 2021/C/18 du 25 février 2021

LawTax

L'habitation reconstruite doit être l'habitation unique du maître d'ouvrage ou de l'acquéreur (abstraction faite de l'hypothèse de la mise en location à une agence immobilière sociale).

- Toute autre habitation (appartement, chalet, maison de vacances, etc.), est considérée comme un "*immeuble empêchant*". "*En revanche, les biens (par exemple, une caravane) qui ne sont pas qualifiés par l'Administration Générale de la Documentation Patrimoniale comme des biens auxquels est (ou devrait être) attribué un revenu cadastral ne sont pas pris en considération*". "*D'autre part, il ne faut pas davantage tenir compte, par exemple, d'un magasin, d'un bâtiment industriel ou simplement d'une parcelle [à bâtir] dont le maître d'ouvrage-personne physique est propriétaire*"; en effet, ce ne sont pas des habitations. "*En outre, tant les bâtiments d'habitation situés en Belgique que ceux situés à l'étranger sont pris en compte*" (circulaire point n° 4.1.1.3.).
- Une habitation "*détenue en nue-propriété est également considérée comme un immeuble empêchant*" (circulaire point n° 4.1.1.3.). Une personne qui est nue-propriétaire d'une habitation (par exemple, l'enfant d'un couple qui occupe une habitation en tant qu'usufruitier), ne peut donc acheter d'habitation au taux réduit de la TVA. Par contre, on ne tient pas compte de la nue-propriété par suite de succession.

Notons par contre que "*la vente dite fractionnée (NP-UF) peut également (partiellement) relever de l'application de cette mesure*". Exemple: un promoteur immobilier vend une maison unifamiliale après démolition d'un ancien bâtiment sur la même parcelle, la NP est achetée par A (qui reste vivre dans un appartement qu'il loue), et B achète l'UF et y établit son domicile. "*La livraison UF peut bénéficier du taux TVA réduit si toutes les conditions de fond et de forme sont remplies, la livraison de la NP sera toutefois soumise au taux normal*", "*la NP ne pouvant jamais répondre à la définition de la condition d'habitation propre*" (circulaire point 5.).

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

454

454

➤ Copropriété – Circulaire 2021/C/18 du 25 février 2021

L'habitation reconstruite doit être l'habitation unique du maître d'ouvrage ou de l'acquéreur (abstraction faite de l'hypothèse de la mise en location à une agence immobilière sociale).

- Pour vérifier s'il s'agit d'une habitation unique, il n'est pas tenu compte des autres habitations dont le maître d'ouvrage est, en vertu d'une succession, "copropriétaire, nu-propiétaire ou usufruitier". Il est dès lors tenu compte "de l'habitation dont on est plein propriétaire à la suite d'une succession au moment de la première occupation ou de la première utilisation de l'habitation".
- A l'inverse, "la pleine propriété [acquise] à la suite d'une succession après ce moment n'est pas prise en compte" (circulaire point 4.1.1.3.).
- "L'habitation sur laquelle le maître d'ouvrage-personne physique possède des droits de propriété, en tout ou en partie, ou d'autres droits réels que la propriété lui donnant le droit d'utiliser l'habitation à la suite [d'une] donation est également considérée comme un immeuble empêchant" (circulaire point 4.1.1.3.).

➤ Superficie - FAQ – version du 23 décembre 2020

La superficie habitable de l'habitation reconstruite ne peut pas dépasser 200 m² (en principe).

Selon la FAQ, lors du calcul du maximum de 200 m², la superficie de toutes les pièces d'habitation est additionnée. Font partie des pièces d'habitation, "les cuisines, les salles de séjour, les salles à manger, les chambres à coucher, les mansardes et sous-sols habitables, les espaces dédiés à l'exercice d'un hobby, les salles de jeu des enfants, et les autres espaces destinés à l'habitation, à condition que ces pièces aient une superficie minimale de 4 m² et une hauteur minimale de 2 mètres au-dessus du plancher". "Sont assimilées à des pièces d'habitation tous les espaces utilisés pour l'exercice d'une activité économique"; par conséquent, un cabinet doit également être pris en compte.

Les "pièces suivantes ne sont pas considérées comme des pièces d'habitation : les garages, salles de bain, WC, salles de douche ou lavabo, escaliers, débarras, couloirs, caves et greniers non habitables" (FAQ, n° E.5. et F.2.).

➤ Garages, échafaudages...

LawTax

Pour les dépendances, les règles normales s'appliquent "*comme pour les autres taux réduits de TVA dans le secteur immobilier*". "*Les dépendances, tel qu'un garage non attaché au logement propre ne sont en principe pas des bâtiments destinés à l'habitation*", et elles ne peuvent donc pas être démolies et reconstruites avec application du taux réduit. Il n'en est pas de même "*pour le garage intégré au logement ou lorsque, même non attaché, il fait partie du logement par les facilités immédiates d'utilisation qu'il réserve au propriétaire de l'immeuble (ou à son locataire)*". "*En pareil cas, le taux réduit est susceptible de s'appliquer, même pour la construction de ce garage*" (FAQ, n° A.4.).

La circulaire du 25 février 2021 confirme ces points de vue au point 3.6.

Le taux réduit ne s'applique pas non plus aux travaux immobiliers qui ne concernent pas l'habitation proprement dite (piscines, travaux de jardinage, etc.). Les abris de jardin sont donc exclus (FAQ, n° A.4.). Dans le même sens, les opérations qui ne constituent pas des travaux immobiliers (p.ex. la location d'échafaudages) sont également exclues du taux réduit de TVA, sauf si leur coût fait partie des coûts d'entreprise (FAQ, n° A.5.).

Notons que si les travaux consistant en l'aménagement du jardin pour compte du MO sont exclus du taux TVA réduit, tel ne sera pas le cas pour une livraison (art. 1^{quater}, § 3, in fine, AR n° 20). Dès lors, en cas de vente ou de constitution droit réel, "*la partie du prix qui concerne l'aménagement de sentiers, parcs, jardins et clôtures, qui sont vendus avec le sol attaché, soumis à la TVA, [...]*", bénéficie du taux réduit de la TVA (circ., point 5.3.).

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

457

457

LawTax

➤ Reconstruction sur la même parcelle cadastrale: La FAQ du 23 décembre 2020 nous informe que

- "*La démolition d'un bâtiment et la reconstruction conjointe d'un bâtiment d'habitation ne nécessitent pas [...] que les deux soient situés exactement au même endroit : il suffit que les deux se situent sur la même parcelle cadastrale*". Il n'est donc pas nécessaire "*que la démolition d'un bâtiment précède toujours la reconstruction d'un nouveau bâtiment d'habitation*" (FAQ, n° B.1.).
- "*Dans les grands projets de reconversion urbaine, il arrive souvent que la future zone sur laquelle sera érigé le projet résulte de la fusion de plusieurs parcelles cadastrales, parmi lesquelles certaines parcelles étaient initialement bâties et d'autres non*". Il est alors possible que le bâtiment nouvellement construit ne soit situé qu'en partie sur les anciennes parcelles cadastrales bâties, et en partie sur les anciennes parcelles cadastrales non bâties. "*D'un point de vue pragmatique, il est possible de travailler suivant le principe de « l'accessoire suit le principal »*". Si le nouveau bâtiment, après démolition des vieux bâtiments existants, "*est situé sur la parcelle cadastrale anciennement bâtie pour au moins 50 %*", l'ensemble du projet peut bénéficier du taux réduit de TVA de 6 %, y compris donc la partie qui est érigée sur la parcelle cadastrale initialement non bâtie. "*Dans le cas contraire, le taux normal de TVA sera applicable aux travaux relatifs à ce bâtiment*" (FAQ, n° H.1.) (cfr. également Rapport, Doc. parl., n° 55-1662/010, p. 49).

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

458

458

➤ **Reconstruction sur la même parcelle cadastrale: La circulaire du 25 février 2021 nous informe que**

▪ **Quant à la situation visant une réunion de parcelles cadastrales**

Si le nouveau bâtiment doit être reconstruit sur la même parcelle cadastrale que le bâtiment démoli, il suffit que l'immeuble reconstruit soit "*situé pour au moins 50 % sur les anciennes parcelles cadastrales bâties (quel que soit l'emplacement des bâtiments démolis sur ces parcelles cadastrales initialement bâties)*" (circulaire point 3.3. et également FAQ n° H.1.).

"*Afin d'apprécier ce critère, il ne sera tenu compte, en règle, que de la superficie au sol (tous les espaces et les murs compris au rez-de-chaussée) du bâtiment*". Il en découle que la hauteur du bâtiment ou la surface d'un parking en sous-sol sont, par exemple, ici sans intérêt.

Par ailleurs, la limite de 50 % est "*considérée pour l'ensemble du bâtiment (et non pour une partie du bâtiment [telle] qu'un appartement individuel)*".

On pourra ainsi considérer qu'un appartement individuel situé sur l'ancienne parcelle non bâtie peut être vendu sous le régime de 6 % de TVA si la superficie au sol de l'ensemble de l'immeuble à appartements est située pour au moins 50 % sur l'ancienne parcelle cadastrale bâtie.

➤ **Reconstruction sur la même parcelle cadastrale:**

▪ **Quid de la situation d'une parcelle de terrain avec une habitation est divisée en un lotissement de deux parcelles ?** Après la démolition, une nouvelle habitation est construite sur chaque parcelle.

➤ **La FAQ nous informe que** "*Dans un tel cas, la construction des deux nouvelles habitations peut, en principe, s'effectuer en appliquant le taux de TVA de 6 %*". "*Les deux logements sont situés sur une nouvelle parcelle faisant partie d'une ancienne parcelle bâtie sur laquelle se trouvait le bâtiment démoli*" (FAQ, n° H.2.).

➤ **La circulaire confirme qu'en cas de division d'une parcelle bâtie,** « *la construction des nouvelles habitations peut, en principe, s'effectuer en appliquant le taux réduit de la TVA de 6 %* ». « *Les habitations nouvellement construites sont situées sur une nouvelle parcelle faisant partie d'une ancienne parcelle bâtie sur laquelle se situait le bâtiment démoli* », en omettant pas que « *le bâtiment démoli doit évidemment être significatif par rapport aux bâtiments d'habitation nouvellement construits* ».

➤ **La circulaire précise que l'Administration peut** « *invoquer un abus lorsqu'il y a une disproportion manifeste entre le bâtiment démoli et les habitations nouvellement construites* » (circulaire point 3.4.).

➤ Formalités - FAQ – version du 23 décembre 2020

Le M.O.-personne physique doit, avant que la taxe ne devienne exigible, envoyer à l'Administration une déclaration dans laquelle il déclare remplir les conditions posées. Dans le cas d'une vente ou de la constitution d'un droit réel au taux de TVA de 6 %, c'est le « fournisseur » qui doit introduire la déclaration mais c'est l'acheteur qui doit compléter et cosigner le formulaire.

Les formulaires sont disponibles via l'application **myminfin** du SPF Finances (la FAQ, n° 1, décrit les différentes étapes; l'on peut se connecter via la carte d'identité ou l'application « itsme »). Il existe trois modèles différents : pour l'habitation propre (**formulaire 111_1**), pour la location à une AIS (**formulaire 111_2**) et pour la vente (**formulaire 111_3**). Le formulaire peut également être obtenu sur papier auprès du bureau de TVA compétent.

Selon les nouvelles dispositions législatives, la déclaration doit être accompagnée d'un "**permis d'urbanisme**" et du(des) "**contrat(s) d'entreprise**"; dans le cas d'une livraison, elle doit également être accompagnée du "**compromis ou [de] l'acte de vente**". Toutefois, selon la FAQ, il suffit que les contrats d'entreprise ou de vente soient "**simplement tenus à disposition de l'Administration (sans les annexer à la déclaration)**" (FAQ, n° 1.7., 1.8., 1.9., 1.10. et 1.11.).

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

461

461

➤ Formalités - FAQ – version du 23 décembre 2020

- Quid si le promoteur effectue des travaux avec son propre personnel? Il n'y a donc pas de contrat d'entreprise.
- Dans ce cas, le promoteur devra être en mesure de prouver à l'aide d'autres éléments qu'il a fait les travaux lui-même (FAQ, n° 1.8.).

- Quid des projets en cours?

- Le nouveau régime peut également être appliqué aux projets déjà en cours à la fin 2020, pour les factures émises à partir du 1er janvier 2021. Comme il n'a pas été possible de soumettre la déclaration « au préalable », celle-ci peut encore être introduite jusqu'au 31 mars 2021 (art. 1^{quater}, § 6, AR n° 20). Si la déclaration est présentée tardivement, le taux réduit ne peut "**en principe**" pas être appliqué (FAQ, n° 1.4.).
- Dans le cas d'une vente, la déclaration doit être présentée "**avant que la taxe ne devienne exigible**", ou, "**dans le cas d'une vente sur plan**", avant le moment où intervient le fait générateur de la taxe. Selon la FAQ, pour la livraison d'un logement, "**la déclaration doit être introduite au plus tard au moment de la livraison par le fournisseur**". "**Dans le cas d'une vente sur plan, il s'agit souvent du moment de la réception provisoire**". "**Il s'agit de la date limite, les parties ont intérêt à introduire cette déclaration le plus rapidement possible afin que la facturation et le paiement d'un acompte puissent déjà bénéficier du taux réduit de TVA**" (FAQ, n° 1.3.).

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

462

462

➤ Formalités – Circulaire du 25 février 2021

LawTax

Un formulaire spécifique disponible en cas de livraison doit être complété par l'acquéreur et sera ensuite joint en annexe à la déclaration introduite par le vendeur (*formulaire n° 111/3 - 2021 - annexe à la déclaration du vendeur*).

"Il convient de noter que la preuve de l'introduction de la déclaration ne constitue en aucun cas une reconnaissance par l'administration de l'application correcte du taux réduit de la TVA" (circulaire points 4.3. et 5.4.).

La déclaration doit être introduite avant que la TVA devienne exigible sur les travaux ou la livraison en question.

"Il n'est pas possible de régulariser la TVA lorsque la déclaration est introduite après que la TVA devient exigible, sauf en cas de force majeure (par exemple, une maladie grave du maître d'ouvrage qui l'a empêché d'introduire la déclaration en temps voulu), ou d'erreur matérielle (par exemple, la déclaration est introduite mais elle est incomplète ou contient des éléments erronés)" (circulaire points 4.3.3. et 5.4.3.) !!! ☹

Les contrats ou les actes authentiques doivent également mentionner *"sur la base de la copie de cette déclaration", "l'existence des éléments justifiant l'application du taux réduit de la TVA".* Le *"numéro de référence unique"* attribué au dossier sur base de la déclaration introduite **"peut"** également être mentionné (circulaire ntmt point 4.3.1. et point 5.4.). Ce qui démontre bien l'impossibilité de l'administration de procéder à un contrôle antérieure à la transaction. D'où la question de la « sanction » en cas de dépôt de la déclaration hors délai....

"Pour des raisons techniques", l'Adm précise qu'il n'est aujourd'hui "pas possible de mettre immédiatement à disposition la preuve de l'introduction via le site web MyMinfin". Dès lors, "il suffit que les contrats de vente conclus jusqu'au [31 mars] 2021 incluent le contenu de la déclaration sur la facture émise par le vendeur". "Le contenu de la déclaration n'a donc pas besoin d'être inclus dans le contrat ou l'acte authentique" (circulaire point 5.4.4.).

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

463

463

LawTax

➤ Fin du régime - FAQ – version du 23 décembre 2020

- Le nouveau régime expire le 31 décembre 2022.
- Pour les travaux pour lesquels la demande de permis d'urbanisme sera introduite à partir du 1er juillet 2022, l'application du taux réduit de TVA de 6 % sera limitée à 25 % du montant total des travaux mentionnés dans la demande de permis (art. 1^{quater}, § 7, AR n° 20). Compte tenu du texte légal, ce régime ne devrait s'appliquer que dans le cadre des première et deuxième visées plus haut lors de la présentation générale du régime.

"Toutefois, la loi permet aux parties d'apporter la preuve contraire en démontrant que le montant facturé par le contractant avant le 31 décembre 2022 correspond en fait à des opérations de démolition et de reconstruction effectivement achevées avant cette date". "Si le permis d'urbanisme est présenté au plus tard le 30 juin 2022, cette limitation ne s'applique pas" (FAQ, n° J.4.).

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

464

464

➤ Exigibilité

Cfr. règles ordinaires:

- pour les livraisons: art. 17 § 1 CTVA;
- pour les travaux immobiliers: art. 22bis § 1 CTVA.

Dans la plupart des cas, l'exigibilité sera déterminée en fonction de la date de la facture, pour autant que la facture soit émise dans les délais (au plus tard le 15^{ème} jour du mois qui suit celui au cours duquel est intervenu le fait générateur ou le paiement: art. 4, § 1, AR n° 1).

➤ Règle anti-abus et fin du régime

- Règle anti-abus spécifique prévue dans le cadre expiration de la mesure provisoire. En effet, pour les projets pour lesquels la demande du permis d'urbanisme sera introduite à partir du 1^{er} juillet 2022, l'application du taux réduit sera limitée à 25 % du montant total des travaux prévus, "*sous réserve de la preuve contraire apportée par l'assujetti que le montant facturé avant le 31 décembre 2022 correspond à des opérations de démolition et de reconstruction effectivement achevées avant cette date*" (nouvel art. 1quater, § 7, AR n° 20).
- Cette disposition anti-abus spécifique ne s'applique pas qd il y a livraison (après démolition/ reconstruction). Attention: ceci ne veut pas dire qu'il ne puisse pas y avoir d'abus dans ce cas; mais la situation devra alors être évaluée à la lumière de la disposition générale anti-abus figurant dans le code de la TVA (art. 1, § 10, CTVA).

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

465

465

➤ **Régularisation – circulaire du 25 février 2021**

Pour rappel, les conditions selon lesquelles il doit s'agir de l'habitation propre et unique où le MO ou l'acquéreur établit son domicile, doivent être remplies en permanence durant un délai de 5 ans (art. 1quater, § 4, AR n° 20). Si mise en location à une AIS, la condition doit être remplie pendant 15 ans (art. 1quater, § 5, AR n° 20).

S'il ne remplit plus ces conditions, le MO ou l'acquéreur doit le signaler dans les 3 mois à l'Administration et reverser l'avantage fiscal pour l'année durant laquelle la modification se produit et pour les années qui restent à courir. L'avantage fiscal doit être intégralement remboursé si "*le changement intervient dans l'année de la première occupation ou de la première utilisation elle-même ou dans la première année civile complète suivant l'occupation*" (circulaire point 4.1.1.8.). Pour les années qui suivent, l'avantage est obtenu définitivement pour les années précédentes, à concurrence d'un cinquième ou d'un quinzième par année.

Pour la notification par le maître d'ouvrage ou l'acquéreur, l'Administration mettra un formulaire spécial (n° 111/1B, 111/2B ou 111/3B, selon le cas) à disposition.

S'il s'agit de l'habitation propre, l'avantage ne doit pas être remboursé en cas de décès du MO ou de l'acquéreur, ou "*pour tout cas de force majeure dûment justifiée qui l'empêche définitivement de remplir les conditions*". Le ministre des Finances avait déjà indiqué qu'il peut "*par exemple*" s'agir d'un "*divorce, d'une cessation de cohabitation légale [ou] de raisons médicales graves et fondées*" dans le chef du MO (Rapport, Doc. parl., Ch., 2020-2021, n° 55-1662/010). La circulaire ajoute maintenant les cas du "*déménagement définitif pour raisons professionnelles*", "*destruction totale de l'habitation reconstruite, par exemple en cas d'incendie*" (circulaire point 4.1.1.8.). "*Afin de pouvoir invoquer l'exemption de l'obligation de rembourser l'avantage reçu, les pièces justificatives nécessaires*" doivent être jointes à la déclaration de modification (par ex: certificat médical).

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

466

466

➤ Régularisation – circulaire du 25 février 2021

Si, comme le ministre l'avait déjà indiqué dans le Rapport précité, la "*faillite d'une agence immobilière sociale*" peut également être considérée comme un cas de force majeure, le MO ou l'acquéreur devra louer "*à, ou via une autre agence immobilière sociale dans un délai raisonnable*".

Il est également admis dans la circulaire que le maître d'ouvrage et l'agence immobilière sociale peuvent tous deux transférer le contrat sans que cela n'entraîne un remboursement partiel ou total de l'avantage fiscal dans la mesure où (circulaire point 4.1.2.4.):

- ❖ le cédant transfère tous ses droits (droit de propriété, droit de location personnelle, mandat de gestion);
- ❖ le cessionnaire est subrogé à toutes les obligations du cédant;
- ❖ l'agence immobilière sociale transfère ses droits à une autre agence immobilière sociale;
- ❖ le bâtiment d'habitation privé sera utilisé sans interruption (contrat de location principal ininterrompu ou mandat de gestion ininterrompu) pour le logement dans le cadre de la politique sociale.

"L'inoccupation du bâtiment d'habitation due à des circonstances indépendantes de la volonté du bailleur ne constitue pas un motif de remboursement" (circulaire point 4.1.2.4.).

➤ Régularisation – circulaire du 25 février 2021

"Lorsque deux personnes non mariées ou ne cohabitant pas légalement agissent en tant que maîtres d'ouvrage, le critère 'd'habitation unique' est apprécié dans le chef de chaque propriétaire-maître d'ouvrage séparément".

Il se peut donc que l'un bénéficie de la mesure "*alors que l'autre en est exclu du fait de ce qu'on appelle un immeuble empêchant*".

Mais "*si les deux partenaires se marient ou cohabitent légalement [dans le délai de cinq ans], aucune régularisation de l'avantage fiscal dont ils ont bénéficié ne doit être effectuée en raison du mariage ou de la cohabitation légale*" (circulaire point 4.1.1.8.).

Programme:

LawTax

1. Qui ?

2. Quoi ?

3. Où ?

4. Combien ?

5. **Redevable ?**

6. Déduction ?

7. Diversités d'automne

8. Procédure

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

469

469

Les cocontractants particuliers et solidarité au niveau de la redevabilité LawTax

Q. Parl., n° 230 du 20 février 2020, Q.R., Chambre, 2019-2020, n° 55-014, p. 235

Pour rappel, l'assujetti doit facturer la TVA (art. 51, § 1, 1° CTVA) et la reverser ensuite au Trésor. Dans certains cas, cette obligation d'acquitter la TVA est reportée sur le client, notamment dans le cadre de travaux immobiliers réalisés par un entrepreneur pour un preneur assujetti tenu au dépôt de déclarations TVA périodiques (art. 51, § 4, CTVA et art. 20, § 1, AR-TVA n° 1). La même règle est d'application lorsque c'est un entrepreneur établi à l'étranger qui réalise des travaux immobiliers en Belgique pour un preneur assujetti tenu au dépôt déclarations TVA périodiques (art. 51, § 2, 5° CTVA).

Si le preneur n'est pas en mesure d'acquitter la TVA (par ex. parce qu'il s'agit d'un particulier ou d'un autre non-assujetti, tel un organisme public), c'est la règle générale qui s'applique et l'entrepreneur doit alors facturer lui-même la TVA. Une entreprise étrangère doit dans ce cas demander un numéro de TVA belge. Mais quid si elle omet de le faire ?

- Le ministre des Finances rappelle que pour contrôler les activités des entrepreneurs étrangers en Belgique, la TVA peuvent faire appel aux "*renseignements des administrations fiscales des autres Etats membres dans le cadre de l'assistance mutuelle*". Des renseignements peuvent par ailleurs être obtenus "*d'autres administrations fédérales, ainsi que des administrations des communautés et des régions*", et "*les services de recherche sont habilités à effectuer des recherches ciblées à ce sujet*".

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

470

470

Les cocontractants particuliers et solidarité au niveau de la redevabilité LawTax

Q. Parl., n° 230 du 20 février 2020, Q.R., Chambre, 2019-2020, n° 55-014, p. 235

Selon le ministre, "*ces renseignements sont utiles pour repérer des entrepreneurs étrangers qui n'auraient pas rempli leurs obligations en Belgique en matière d'identification à la TVA et d'acquittement de la TVA belge*".

En outre, "*le cocontractant de la personne qui est redevable de la taxe [...] est solidairement tenu avec elle au paiement de la taxe envers l'Etat*" :

- "*lorsque la facture ou le document en tenant lieu, [...], n'a pas été délivré, contient une indication inexacte quant au nom, à l'adresse ou au numéro d'identification à la taxe sur la valeur ajoutée des parties intéressées à l'opération, à la nature ou à la quantité des biens livrés ou des services fournis, au prix ou à ses accessoires*" (art. 51bis, § 1, 1°, CTVA), ou encore
- "*lorsque la facture ou le document en tenant lieu ne mentionne pas le montant de la taxe due sur l'opération ou le mentionne inexactement*" (art. 51bis, § 1, 3°, CTVA).

Toutefois, le cocontractant de la "*personne qui est redevable de la taxe [...], qui prouve avoir payé à son fournisseur, dont il établit l'identité, tout ou partie du prix et de la taxe y afférente est, dans cette mesure, déchargé de la responsabilité solidaire*" (art. 51bis, § 2, CTVA).

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

471

471

Les cocontractants particuliers et solidarité au niveau de la redevabilité LawTax

Q. Parl., n° 230 du 20 février 2020, Q.R., Chambre, 2019-2020, n° 55-014, p. 235

« *L'administration a toujours [en vertu de ces dispositions] la possibilité de réclamer la TVA belge due* », en ce compris « *au maître d'ouvrage particulier [...], si celui-ci ne peut pas prouver avoir payé la TVA belge à son prestataire* ».

La jurisprudence confirme cette analyse.

Ainsi qu'un acheteur particulier a été tenu au paiement de la TVA belge par l'Adm sur l'achat de pièces d'un abri de jardin, étant donné que le vendeur étranger avait dépassé le seuil des ventes à distance et avait dès lors appliqué à tort la TVA allemande en lieu et place de la TVA belge. La Cour d'appel de Liège décida que l'acheteur était solidairement responsable du paiement de la TVA belge. Mais étant donné que l'acheteur avait déjà payé 16 % de TVA allemande, la Cour considéra que sa responsabilité solidaire devait être limitée à la différence avec la TVA belge due de 21 % (Liège, 2 octobre 2012).

Mais la Cour de cassation sanctionna cet arrêt et décida que l'Adm pouvait récupérer l'intégralité de la TVA belge auprès du particulier concerné (Cass., 18 décembre 2014, F.13.0068.F).

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

472

472

Les cocontractants particuliers et solidarité au niveau de la redevabilité LawTax

Q. Parl., n° 230 du 20 février 2020, Q.R., Chambre, 2019-2020, n° 55-014, p. 235

Réflexions complémentaires:

- Prenons le cas où le prix de vente est fixé sans mention de TVA. Le paiement ne doit-il pas alors être considéré comme englobant déjà la TVA ? Le prix qu'un consommateur doit payer correspond en effet au "*prix total du produit toutes taxes comprises*" (art. VI.2, CDE). Le montant de la TVA y est donc inclus. La CJUE est aussi de cet avis (arrêt 7 novembre 2013, n° C-249/12 et C-250/12, *Corina-Hrisi Tulică*). Cela signifierait que le cocontractant particulier doit dans ce cas toujours être considéré comme ayant payé la TVA et donc être dans cette mesure déchargé de la responsabilité solidaire.
- Si un fournisseur étranger a appliqué à tort une TVA étrangère en lieu et place de la TVA belge sur une vente à distance, la question se pose de savoir si le particulier est en mesure de se rendre compte si cette manière de facturer est correcte. Cela supposerait qu'il puisse vérifier si le vendeur étranger a dépassé le seuil en matière de ventes à distance!! Mission impossible, de sorte qu'une application automatique de la solidarité dans ce cas se heurte au principe de proportionnalité. Rappelons que la Belgique s'est déjà fait condamner pour une application trop sévère de la solidarité dans un litige portant sur un entrepôt TVA (CJUE, 21 décembre 2011, C-499/10, *Vlaamse Oliemaatschappij*, à la suite de quoi le régime a été adapté).

Il convient donc de nuancer la portée de cette application de la solidarité.

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

473

473

Programme:

LawTax

1. Qui ?

2. Quoi ?

3. Où ?

4. Combien ?

5. Redevable ?

6. Déduction ?

7. Diversités d'automne

8. Procédure

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

474

474

Déduction d'une TVA indûment facturée?

TVA et déduction d'une TVA indûment facturée

Anvers, 16 septembre 2019

Faits:

Une société assujettie à la TVA fait appel à un entrepreneur pour la réalisation d'une chape. S'agissant d'un travail immobilier, il doit être facturé en appliquant le régime du report de perception de la TVA (auto-liquidation) vers le donneur d'ordre (art. 20, § 1 AR n° 1). Ce régime de report de perception est obligatoire. En l'espèce, l'entrepreneur a malgré tout établi une facture avec TVA. Le donneur d'ordre paye cette TVA et, par conséquent, la déduit. L'entrepreneur verse également la TVA à l'Administration.

Suite à un contrôle, l'Administration rejette la déduction car elle considère que le régime du report de perception devait être appliqué. Par conséquent, au-delà du fait que la facture présentait des irrégularités formelles, les conditions matérielles de déduction de la TVA n'étaient pas remplies dès lors que la TVA avait été indûment facturée. L'entrepreneur avait été déclaré en faillite entretemps. Par ailleurs, la TVA facturée indûment ne pouvait plus être corrigée par le biais d'une restitution, le délai de prescription de trois ans de l'action en restitution (art. 82bis, CTVA) était en effet dépassé.

En première instance, le tribunal suivit le point de vue de l'Administration de la TVA (Trib. Hasselt, 1er juin 2017). La société introduisit dès lors un recours devant la Cour d'appel d'Anvers.

TVA et déduction d'une TVA indûment facturée

Anvers, 16 septembre 2019

La neutralité de la TVA est une caractéristique fondamentale du système TVA. C'est pourquoi la déduction de la TVA ne peut en principe être limitée. Faisant suite à la jurisprudence européenne, la Cour d'appel d'Anvers considère qu'une TVA indûment facturée doit par conséquent pouvoir être déduite lorsque la situation ne peut plus être corrigée d'une autre manière. Anvers renvoie largement à la jurisprudence européenne.

Le régime des déductions vise à soulager entièrement l'assujetti du poids de la TVA payée.

Cela ne signifie toutefois pas que la déduction de la TVA ne puisse être refusée lorsqu'une facture mentionne une TVA indûment et que le régime du report de perception n'est pas appliqué. Dans ce cas, *"au-delà du fait que [la] facture ne répond pas aux prescriptions formelles prévues par la législation nationale, une exigence de fond [du régime du 'report de perception'] n'a pas été respectée"* (CJUE, 26 avril 2017, C-564/15, *Tibor Farkas*, n° 45). Il est par ailleurs de jurisprudence constante de la Cour européenne que *"l'exercice du droit à déduction est limité aux seules taxes dues, c'est-à-dire les taxes correspondant à une opération soumise à la TVA ou acquittées dans la mesure où elles étaient dues"* (cfr. aussi CJUE, 13 décembre 1989, C-342/87, *Genius Holding BV*).

La Cour d'appel en déduit que lors du paiement de la TVA au vendeur, les exigences matérielles du régime du report de perception ne sont pas respectées, de telle sorte que le droit à déduction ne peut être accordé. Une TVA indûment payée n'entre pas en considération pour le droit à déduction.

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

477

477

TVA et déduction d'une TVA indûment facturée

Anvers, 16 septembre 2019

Quid alors des principes de neutralité et d'effectivité ?

Selon la jurisprudence européenne constante, ces deux principes garantissent une *"neutralité quant à la charge fiscale de toutes les activités économiques, quels que soient les buts ou les résultats de ces activités, à condition que lesdites activités soient, en principe, elles-mêmes soumises à la TVA"*. *"Le régime des déductions vise à soulager entièrement l'entrepreneur du poids de la TVA due ou acquittée dans le cadre de toutes ses activités économiques"* (cfr. notamment CJUE, 22 février 2011, C-408/98, *Abbey National*).

MAIS selon la jurisprudence de la CJUE, les principes de neutralité fiscale et d'effectivité n'empêchent pas, en eux-mêmes, que le droit à déduction soit refusé lorsqu'une TVA est acquittée sur la base d'une facture établie selon le régime ordinaire alors que l'opération concernée relève du régime du report de perception.

Elle précise toutefois que ces principes exigent que *"l'acquéreur puisse diriger sa demande de remboursement directement contre l'autorité fiscale"*, plus particulièrement lorsque *"le remboursement, par le vendeur à l'acquéreur, de la TVA indûment facturée devient impossible ou excessivement difficile, notamment en cas d'insolvabilité du vendeur"* (arrêt *Tibor Farkas*, n° 57). Les EM doivent en effet *"prévoir les instruments et les modalités procédurales nécessaires pour permettre à l'assujetti de récupérer la taxe indûment facturée"* (CJUE, 23 novembre 2017, C-314/17, *Geocycle Bulgaria*, n° 53, avec renvoi à l'arrêt du 11 avril 2013, C-138/12, *Rusedespred OOD*). Dans ce cadre, il importe également *"de vérifier si l'acquéreur dispose de la possibilité d'obtenir du vendeur la répétition de la taxe indue"*.

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

478

478

TVA et déduction d'une TVA indûment facturée

LawTax

Anvers, 16 septembre 2019

Quid alors des principes de neutralité et d'effectivité ?

Lorsque la TVA indûment facturée ne peut plus être corrigée, cela conduit "à un double paiement de la taxe au profit du trésor public" (Arrêt *Geocycle Bulgaria*).

Par conséquent, il appartient aux Etats membres "de prévoir la possibilité de régularisation de toute taxe indûment facturée, dès lors que l'émetteur de la facture démontre sa bonne foi et que [...] le risque de perte de recettes fiscales est éliminé complètement".

Selon la jurisprudence européenne, dans les circonstances précitées, il y a dès lors violation des principes de neutralité et d'effectivité, lorsque la TVA est perçue une première fois auprès du fournisseur, étant donné qu'il l'a mentionnée dans la facture qu'il a émise, puis une seconde fois auprès de l'acquéreur et que la législation nationale ne prévoit pas la possibilité de rectifier la TVA après la clôture de la procédure de redressement fiscal.

Dans le cas d'espèce, on se trouve effectivement face à un double paiement de la TVA tandis que le code TVA ne prévoit aucune possibilité de corriger la TVA indûment facturée (compte tenu de l'expiration des délais de prescription pour l'exercice du droit de restitution).

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

479

479

TVA et déduction d'une TVA indûment facturée

LawTax

Anvers, 16 septembre 2019

Déjà précédemment, la CJUE avait validé le principe d'une prescription du droit de restitution étant donné qu'une action en restitution "sans aucune limitation dans le temps irait à l'encontre du principe de la sécurité juridique" (CJUE, 8 mai 2008, C-95/07 et C-96/07, *Ecotrade*).

Mais la Cour a toutefois nuancé cette affirmation en 2018 en décidant que la déduction de la TVA devait tout de même être accordée malgré l'expiration du délai de déduction de la TVA dans le chef de l'acquéreur. La Cour en a décidé ainsi précisément eu égard au principe de neutralité de la TVA (arrêt du 12 avril 2018, C-8/17, *Biosafe t. Flexipiso*; et s'agissant plus particulièrement de la restitution de la TVA étrangère cfr. arrêt du 21 mars 2018, C-533/16, *Volkswagen AG*).

Dans le sillage de cette jurisprudence européenne, la Cour d'appel d'Anvers souligne que la limitation légitime du droit à restitution dans le temps n'empêche pas de constater que la loi ne prévoit pas de possibilité - alternative ou complémentaire - afin de corriger la TVA indûment facturée à l'issue de la procédure en cours.

Et la question de savoir s'il serait toujours possible de réclamer la TVA indûment payée au fournisseur n'y change rien. Il s'agit dès lors d'une lacune dans la loi qui a pour conséquence que l'assujetti en appel a, de bonne foi, pris en charge deux fois la TVA pour la même prestation au bénéfice de l'Etat belge.

➤ La Cour décide dès lors que l'Administration de la TVA, par son refus de déduction de la TVA, a violé le principe de neutralité, de sorte que la déduction de la TVA doit être acceptée.

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

480

480

CJUE, Ordonnance du 3 septembre 2020, Affaire C-610/19, V.F. Kft (Hongrie)

LawTax

Faits:

Vikingo, dont l'activité principale est le commerce de gros de confiseries et bonbons, a conclu, le 20/3/2012, avec Freest Kft., un contrat pour livraison de 10 machines d'emballage et d'1 machine de remplissage devant être effectuée avant le 20/12/2012. Ce contrat prévoyait la possibilité d'avoir recours à des sous-traitants. Le 21/5/2012, Vikingo a conclu un nouveau contrat avec Freest pour la fourniture de 6 machines d'emballage et d'1 machine à ensacher devant être livrées le 30/3/2013. Ces machines, selon les stipulations des deux contrats, étaient acquises par Freest auprès d'une autre société qui les avait elle-même achetées à une autre société. Vikingo a exercé le droit à déduction de la TVA acquittée en amont au titre des deux factures émises par Freest.

Suite à un contrôle *a posteriori*, l'autorité fiscale du 1^{er} degré a procédé à un redressement de 8 020 000 forints hongrois (HUF) (+/- 23.290€) pour les 2^{ème} et 4^{ème} trimestres 2012 et de 13 257 000 HUF (+/- 38.844€) pour le 1^{er} trimestre 2013, une partie de ces sommes correspondant au montant de la TVA récupérée illégalement et l'autre à un montant de TVA impayé (+ amendes et intérêts de retard).

Elle a considéré, sur base de constatations effectuées lors de contrôles connexes et sur les déclarations des gérants des sociétés impliquées dans la chaîne de LB, que les machines avaient été acquises en réalité auprès d'une personne inconnue, de sorte que ces opérations ne s'étaient réalisées ni entre les personnes identifiées sur les factures ni de la manière indiquée sur celles-ci. L'autorité fiscale du second degré a confirmé l'une de ces décisions et réformé l'autre (modification du montant TVA impayé, de l'amende et des intérêts de retard).

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

481

481

CJUE, Ordonnance du 3 septembre 2020, Affaire C-610/19, V.F. Kft (Hongrie)

LawTax

Ordonnance:

« La juridiction de renvoi demande, en substance, si la directive 2006/112, lue conjointement avec les principes de neutralité fiscale, d'effectivité et de proportionnalité, doit être interprétée en ce sens qu'elle s'oppose à une pratique nationale par laquelle l'administration fiscale refuse à un assujetti le droit de déduire la TVA acquittée pour des acquisitions de biens qui lui ont été livrés au motif qu'il ne peut être prêté foi aux factures afférentes à ces acquisitions dès lors que, premièrement, la fabrication de ces biens et leur livraison n'ont pu, faute de moyens matériels et humains nécessaires, être effectuées par l'émetteur de ces factures et lesdits biens ont donc été acquis en réalité auprès d'une personne non identifiée, deuxièmement, les règles nationales de comptabilité n'ont pas été respectées, troisièmement, la chaîne de livraisons ayant conduit auxdites acquisitions n'était pas économiquement justifiée et, quatrièmement, des irrégularités ont entaché certaines opérations antérieures faisant partie de cette chaîne de livraisons ».

Selon une jurisprudence constante de la CJUE, le droit des assujettis de déduire de la TVA dont ils sont redevables la TVA due ou acquittée pour les biens acquis et les services reçus par eux en amont constitue un principe fondamental du système commun de la TVA, et ne peut, en principe, être limité dès lors que les exigences ou les conditions tant matérielles que formelles auxquelles ce droit est subordonné sont respectées par les assujettis souhaitant l'exercer (voir, en ce sens, arrêts du 21 juin 2012, Mahagében et Dávid, C-80/11 et C-142/11, EU:C:2012:373, points 37 et 38 ; du 3 octobre 2019, Altic, C-329/18, EU:C:2019:831, point 27, ainsi que du 16 octobre 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, point 33).

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

482

482

CJUE, Ordonnance du 3 septembre 2020, Affaire C-610/19, V.F. Kft (Hongrie)

LawTax

Ordonnance:

Le régime des déductions vise à soulager entièrement l'entrepreneur du poids de la TVA due ou acquittée dans le cadre de toutes ses activités économiques. Le système commun de la TVA garantit, par conséquent, la neutralité quant à la charge fiscale de toutes les activités économiques, quels que soient les buts ou les résultats de ces activités, à condition que lesdites activités soient, en principe, elles-mêmes soumises à la TVA (arrêts du 21 juin 2012, Mahagében et Dávid, C-80/11 et C-142/11, EU:C:2012:373, point 39, ainsi que du 19 octobre 2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, point 37)

« La question de savoir si la TVA, due sur les opérations de vente antérieures ou ultérieures portant sur les biens concernés, a ou non été versée au Trésor public est sans influence sur le droit de l'assujetti de déduire la TVA acquittée en amont. En effet, la TVA s'applique à chaque transaction de production ou de distribution, déduction faite de la taxe qui a grevé directement le coût des divers éléments constitutifs du prix (arrêts du 6 juillet 2006, Kittel et Recolta Recycling, C-439/04 et C-440/04, EU:C:2006:446, point 49, et du 21 juin 2012, Mahagében et Dávid, C-80/11 et C-142/11, EU:C:2012:373, point 40, ainsi que ordonnance du 10 novembre 2016, Signum Alfa Sped, C-446/15, non publiée, EU:C:2016:869, point 32) ».

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

483

483

CJUE, Ordonnance du 3 septembre 2020, Affaire C-610/19, V.F. Kft (Hongrie)

LawTax

Ordonnance:

« Le droit à déduction de la TVA est néanmoins subordonné au respect d'exigences ou de conditions tant matérielles que formelles. S'agissant des exigences ou des conditions matérielles, il ressort de l'article 168, sous a), de la directive 2006/112 que, pour pouvoir bénéficier dudit droit, il faut, d'une part, que l'intéressé soit un « assujetti », au sens de ladite directive, et, d'autre part, que les biens ou les services invoqués pour fonder le droit à déduction de la TVA soient utilisés en aval par l'assujetti pour les besoins de ses propres opérations taxées et que, en amont, ces biens soient livrés ou ces services soient rendus par un autre assujetti. Quant aux modalités d'exercice du droit à déduction de la TVA, qui s'assimilent à des exigences ou à des conditions de nature formelle, l'article 178, sous a), de la directive TVA prévoit que l'assujetti doit détenir une facture établie conformément aux articles 220 à 236 et aux articles 238 à 240 de celle-ci (arrêt du 12 avril 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens, C-8/17, EU:C:2018:249, points 30 à 32 ainsi que jurisprudence citée) »

« En outre, conformément à l'article 273, premier alinéa, de la directive 2006/112, les États membres peuvent prévoir d'autres obligations que celles prévues par cette directive lorsqu'ils jugeraient ces obligations nécessaires pour assurer l'exacte perception de la TVA et pour éviter la fraude. Cependant, les mesures adoptées par les États membres ne doivent pas aller au-delà de ce qui est nécessaire pour atteindre de tels objectifs. Elles ne peuvent dès lors être utilisées de manière telle qu'elles remettraient systématiquement en cause le droit à déduction de la TVA et, partant, la neutralité de la TVA (arrêt du 19 octobre 2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, points 49 et 50 ainsi que jurisprudence citée) ».

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

484

• 45

484

CJUE, Ordonnance du 3 septembre 2020, Affaire C-610/19, V.F. Kft (Hongrie)

LawTax

Ordonnance:

« En l'occurrence, la juridiction de renvoi indique que, bien que ces conditions soient réunies dans l'affaire au principal, le bénéfice du droit à déduction a été refusé à Vikingo, en application, notamment, des règles de la loi sur la comptabilité, desquelles il découle que la facture doit établir la réalisation de l'opération et donc se rapporter à une opération économique réelle. Or, l'adm fiscale aurait considéré que les biens en cause n'ont été ni fabriqués ni livrés par Frest, l'émettrice des factures, ni par le sous-traitant de celle-ci, ces entreprises n'ayant pas les moyens humains et matériels nécessaires, et que ces biens ont donc été acquis en réalité auprès d'une personne non identifiée. Dans ces circonstances, la juridiction de renvoi s'interroge sur la possibilité de soumettre ce droit à des exigences de preuve allant au-delà des formalités imposées par la directive 2006/112 ».

« À cet égard, il convient de relever que les conditions matérielles auxquelles est subordonné le droit à déduction ne sont réunies que si la LB ou la PS à laquelle se rapporte la facture a été effectivement réalisée. La Cour a déjà jugé que la vérification de l'existence de l'opération imposable doit être effectuée conformément aux règles de preuve du droit national, en procédant à une appréciation globale de tous les éléments et circonstances de fait du cas d'espèce (voir, en ce sens, arrêts du 6 décembre 2012, Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, points 31 et 32, ainsi que du 31 janvier 2013, Stroy trans, C-642/11, EU:C:2013:54, point 45). L'application de règles telles que celle édictée par l'article 15§ 3, de la loi sur la comptabilité pour vérifier, dans l'affaire au principal, si les factures se rapportent bien à des opérations économiques réelles est donc conforme à la directive 2006/112 ».

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

485

485

CJUE, Ordonnance du 3 septembre 2020, Affaire C-610/19, V.F. Kft (Hongrie)

LawTax

Ordonnance:

« Cependant, le fait que, dans l'affaire au principal, les biens concernés n'ont pas été fabriqués ni livrés par l'émetteur des factures ni par le sous-traitant de celui-ci, notamment parce que ces derniers ne disposeraient pas des moyens humains et matériels nécessaires, n'est pas suffisant pour conclure à l'inexistence des livraisons de biens en cause et à exclure le droit à déduction dont s'est prévalu Vikingo, ce fait pouvant être la conséquence tant d'une dissimulation frauduleuse des fournisseurs que du simple recours à des sous-traitants (voir, en ce sens, arrêts du 6 septembre 2012, Tóth, C-324/11, EU:C:2012:549, point 49, et du 13 février 2014, Maks Pen, C-18/13, EU:C:2014:69, point 31) ».

« En outre, il est de jurisprudence constante que la notion de « livraison de biens », visée à l'article 14, paragraphe 1, de la directive 2006/112, ne se réfère pas au transfert de propriété dans les formes prévues par le droit national applicable, mais qu'elle inclut toute opération de transfert d'un bien corporel par une partie qui habilite l'autre partie à en disposer comme si elle était propriétaire de ce bien. De même, la Cour a jugé que cette notion a un caractère objectif et qu'elle s'applique indépendamment des buts et des résultats des opérations concernées. Il en résulte que les opérations en cause au principal constituent des livraisons de biens au sens de l'article susmentionné, quand bien même les biens en cause n'ont été ni fabriqués ni livrés par l'émetteur des factures et la personne auprès de laquelle ces biens auraient effectivement été acquis n'a pas été identifiée, si elles satisfont aux critères objectifs sur lesquels est fondée ladite notion et si elles ne sont pas entachées de fraude à la TVA (voir, en ce sens, arrêt du 21 novembre 2013, Dixons Retail, C-494/12, EU:C:2013:758, points 20 à 22, ainsi que, par analogie, arrêt du 17 octobre 2019, Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, points 22 et 23) ».

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

486

486

CJUE, Ordonnance du 3 septembre 2020, Affaire C-610/19, V.F. Kft (Hongrie)

LawTax

Ordonnance:

« Il s'ensuit que, si, comme l'indique la juridiction de renvoi, les livraisons de biens en cause au principal ont réellement été effectuées et que ces biens ont été utilisés en aval par Vikingo pour les besoins de ses opérations taxées, le bénéfice du droit à déduction ne saurait, en principe, lui être refusé (voir, en ce sens, arrêt du 6 décembre 2012, Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, point 33, et ordonnance du 16 mai 2013, Hardimpex, C-444/12, non publiée, EU:C:2013:318, point 22).

Cela étant, il importe de rappeler que la lutte contre la fraude, l'évasion fiscale et les abus éventuels est un objectif reconnu et encouragé par la directive 2006/112 et que la Cour a itérativement jugé que les justiciables ne sauraient frauduleusement ou abusivement se prévaloir des normes du droit de l'Union. Dès lors, il appartient aux autorités et aux juridictions nationales de refuser le bénéfice du droit à déduction s'il est établi, au vu d'éléments objectifs, que ce droit est invoqué frauduleusement ou abusivement (voir, en ce sens, arrêts du 6 juillet 2006, Kittel et Recolta Recycling, C-439/04 et C-440/04, EU:C:2006:446, points 54 et 55, ainsi que du 16 octobre 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, point 34 et jurisprudence citée).

Si tel est le cas lorsqu'une fraude est commise par l'assujetti lui-même, il en est également ainsi lorsqu'un assujetti savait ou aurait dû savoir que, par son acquisition, il participait à une opération impliquée dans une fraude à la TVA (voir, en ce sens, arrêts du 6 juillet 2006, Kittel et Recolta Recycling, C-439/04 et C-440/04, EU:C:2006:446, point 56 ; du 21 juin 2012, Mahagében et Dávid, C-80/11 et C-142/11, EU:C:2012:373, point 46, ainsi que du 6 octobre 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, point 35) ».

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

487

487

CJUE, Ordonnance du 3 septembre 2020, Affaire C-610/19, V.F. Kft (Hongrie)

LawTax

Ordonnance:

« En revanche, il n'est pas compatible avec le régime du droit à déduction prévu par la directive 2006/112 de sanctionner, par le refus de ce droit, un assujetti qui ne savait pas ou n'aurait pu savoir que l'opération concernée était impliquée dans une fraude commise par le fournisseur ou qu'une autre opération faisant partie de la chaîne des livraisons, antérieurement ou postérieurement à celle réalisée par ledit assujetti, était entachée de fraude à la TVA. En effet, l'instauration d'un système de responsabilité sans faute irait au-delà de ce qui est nécessaire pour préserver les droits du Trésor public (voir, notamment, arrêts du 12 janvier 2006, Optigen e.a., C-354/03, C-355/03 et C-484/03, EU:C:2006:16, points 52 et 55 ; du 21 juin 2012, Mahagében et Dávid, C-80/11 et C-142/11, EU:C:2012:373, points 47 et 48, ainsi que du 6 décembre 2012, Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, points 41 et 42).

Lorsque l'assujetti n'est pas lui-même l'auteur de la fraude à la TVA, le bénéfice du droit à déduction ne saurait lui être refusé que s'il est établi, au vu d'éléments objectifs, qu'il savait ou aurait dû savoir que, par l'acquisition des biens ou des services servant de base pour fonder le droit à déduction, il participait à une opération impliquée dans une telle fraude commise par le fournisseur ou un autre opérateur intervenant en amont ou en aval dans la chaîne des livraisons ou des prestations (voir, en ce sens, arrêt 16 octobre 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, point 35 et jurisprudence citée) ».

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

488

488

CJUE, Ordonnance du 3 septembre 2020, Affaire C-610/19, V.F. Kft (Hongrie)

LawTax

Ordonnance:

« À cet égard, s'agissant du niveau de diligence requis de l'assujetti souhaitant exercer son droit à déduction, la Cour a déjà jugé à plusieurs reprises qu'il n'est pas contraire au droit de l'Union d'exiger qu'un opérateur prenne toute mesure pouvant raisonnablement être requise de lui pour s'assurer que l'opération qu'il effectue ne le conduit pas à participer à une fraude fiscale. La détermination des mesures pouvant, dans un cas d'espèce, raisonnablement être exigées d'un assujetti souhaitant exercer le droit à déduction de la TVA pour s'assurer que ses opérations ne sont pas impliquées dans une fraude commise par un opérateur en amont dépend essentiellement des circonstances du cas d'espèce (voir, en ce sens, arrêts du 21 juin 2012, Mahagében et Dávid, C-80/11 et C-142/11, EU:C:2012:373, points 54 et 59, ainsi que du 19 octobre 2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, point 52).

Certes, lorsqu'il existe des indices permettant de soupçonner l'existence d'irrégularités ou de fraude, un opérateur avisé pourrait, selon les circonstances de l'espèce, se voir obligé de prendre des renseignements sur un autre opérateur auprès duquel il envisage d'acheter des biens ou des services afin de s'assurer de la fiabilité de celui-ci (arrêt du 21 juin 2012, Mahagében et Dávid, C-80/11 et C-142/11, EU:C:2012:373, point 60) ».

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

489

489

CJUE, Ordonnance du 3 septembre 2020, Affaire C-610/19, V.F. Kft (Hongrie)

LawTax

Ordonnance:

« Toutefois, l'adm fiscale ne saurait imposer à l'assujetti d'entreprendre des vérifications complexes et approfondies relatives à son fournisseur, en transférant de fait sur lui les actes de contrôle incombant à cette administration (arrêt du 19 octobre 2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, point 51). En particulier, la Cour a déjà jugé que cette dernière ne peut exiger de manière générale de l'assujetti souhaitant exercer le droit à déduction de la TVA, d'une part, de vérifier que l'émetteur de la facture afférente aux biens et aux services au titre desquels l'exercice de ce droit est demandé dispose de la qualité d'assujetti, qu'il disposait des biens en cause et était en mesure de les livrer et qu'il a rempli ses obligations de déclaration et de paiement de la TVA, afin de s'assurer qu'il n'existe pas d'irrégularité ou de fraude au niveau des opérations en amont, ou, d'autre part, de disposer de documents à cet égard (arrêt du 21 juin 2012, Mahagében et Dávid, C-80/11 et C-142/11, EU:C:2012:373, point 61).

En outre, selon une jurisprudence constante de la Cour, le refus du droit à déduction étant une exception à l'application du principe fondamental que constitue ce droit, il incombe aux autorités fiscales d'établir à suffisance de droit les éléments objectifs permettant de conclure que l'assujetti a commis une fraude ou savait ou aurait dû savoir que l'opération invoquée pour fonder le droit à déduction était impliquée dans une fraude. Il appartient ensuite aux juridictions nationales de vérifier que les autorités fiscales concernées ont établi l'existence de tels éléments objectifs (voir, en ce sens, arrêts du 12 avril 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens, C-8/17, EU:C:2018:249, point 39, ainsi que du 16 octobre 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, point 36 et jurisprudence citée) ».

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

490

490

CJUE, Ordonnance du 3 septembre 2020, Affaire C-610/19, V.F. Kft (Hongrie)

LawTax

Ordonnance:

« Ainsi, si l'administration fiscale déduit de l'existence de fraudes ou d'irrégularités commises par l'émetteur des factures ou d'autres opérateurs en amont dans la chaîne de livraisons que les opérations facturées et invoquées pour fonder le droit à déduction n'ont pas été réalisées effectivement, cette administration doit, pour que le droit à déduction puisse être refusé, établir, au vu d'éléments objectifs et sans exiger du destinataire des factures des vérifications qui ne lui incombent pas, que ce destinataire savait ou aurait dû savoir que ces opérations étaient impliquées dans une fraude à la TVA, ce qu'il appartient à la juridiction de renvoi de vérifier (voir, en ce sens, ordonnance du 10 novembre 2016, Signum Alfa Sped, C-446/15, non publiée, EU:C:2016:869, point 39 et jurisprudence citée).

Le droit de l'Union ne prévoyant pas de règles relatives aux modalités de l'administration des preuves en matière de fraude à la TVA, ces éléments objectifs doivent être établis par l'administration fiscale conformément aux règles de preuve prévues par le droit national. Cependant, ces règles ne doivent pas porter atteinte à l'efficacité du droit de l'Union (voir, en ce sens, arrêts du 17 décembre 2015, WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, point 65, et du 16 octobre 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, point 37) ».

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

491

491

CJUE, Ordonnance du 3 septembre 2020, Affaire C-610/19, V.F. Kft (Hongrie)

LawTax

« S'agissant de l'affaire au principal, il ressort de la décision de renvoi que, pour refuser à Vikingo le bénéfice du droit à déduction, l'administration fiscale a, outre les faits mentionnés au point 45 de la présente ordonnance, également retenu que les opérations en cause avaient pour objectifs de fournir une preuve de l'origine des machines acquises, de provenance inconnue, figurant sur les factures, de permettre au sous-traitant de l'émetteur des factures d'échapper au paiement de la TVA et de créer des droits à déduction au profit de Vikingo, tandis que la TVA n'était pas payée par ce sous-traitant.

La juridiction de renvoi expose que, en cas d'opérations en chaîne, il y a lieu, selon la jurisprudence de la Kúria (Cour suprême), de procéder à un examen de l'ensemble de cette chaîne et des actes juridiques accomplis entre les participants de celle-ci, et de vérifier si la constitution de ladite chaîne est raisonnablement justifiable. Le bénéfice du droit à déduction pourrait être refusé lorsque la création de la chaîne est irrationnelle sur le plan économique ou non raisonnablement justifiée, ou encore si n'importe quel élément de l'opération économique entre les participants n'est pas justifié par l'assujetti ou n'est pas vérifiable. Par ailleurs, la pratique de l'administration fiscale, fondée sur un avis et la jurisprudence de cette juridiction consisterait notamment, en prenant principalement en considération les modalités de réalisation de l'opération économique, à distinguer entre les opérations en cause selon qu'elles ont été réalisées ou non entre les parties mentionnées sur la facture. Il y aurait lieu de considérer que l'opération économique n'a pas été réalisée entre ces parties lorsque cette dernière est affectée d'un vice ou d'un défaut quelconque, en particulier lorsque l'assujetti n'a pas eu connaissance ou ne dispose d'aucune preuve de l'activité économique des opérateurs se trouvant en amont de la chaîne. Dans ce cas, l'examen du point de savoir si le destinataire de la facture avait connaissance ou aurait dû avoir connaissance de la fraude serait une possibilité, mais non une obligation ».

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

492

492

CJUE, Ordonnance du 3 septembre 2020, Affaire C-610/19, V.F. Kft (Hongrie)

LawTax

« Or, il convient de faire observer, en premier lieu, que, ainsi qu'il a été rappelé aux points 41 et 42 de la présente ordonnance, le droit à déduction de la TVA s'applique quels que soient le but et le résultat de l'activité économique en cause et le fait que la TVA due sur des opérations antérieures portant sur les biens concernés a ou non été versée au Trésor public est sans influence sur ce droit. En outre, selon la jurisprudence de la Cour, les assujettis sont généralement libres de choisir les structures organisationnelles ou les modalités transactionnelles qu'ils estiment les plus appropriées pour leurs activités économiques et pour limiter leurs charges fiscales (arrêt du 17 décembre 2015, *WebMindLicenses*, C-419/14, EU:C:2015:832, point 42 et jurisprudence citée). Le principe d'interdiction des pratiques abusives, qui s'applique au domaine de la TVA, prohibe seulement les montages purement artificiels, dépourvus de réalité économique, effectués à la seule fin d'obtenir un avantage fiscal dont l'octroi serait contraire aux objectifs de la directive 2006/112 (voir, en ce sens, arrêt du 17 décembre 2015, *WebMindLicenses*, C-419/14, EU:C:2015:832, points 35 et 36 ainsi que jurisprudence citée).

Il s'ensuit que, si, comme l'indique la juridiction de renvoi, l'existence des LB dans l'affaire au principal est établie, le fait que la chaîne d'opérations ayant abouti à ces livraisons apparaît irrationnelle sur le plan économique ou non raisonnablement justifiée, de même que le fait qu'un des participants à cette chaîne n'a pas accompli ses obligations fiscales ne sauraient être considérés comme étant en eux-mêmes constitutifs d'une fraude ».

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

493

493

CJUE, Ordonnance du 3 septembre 2020, Affaire C-610/19, V.F. Kft (Hongrie)

LawTax

« En second lieu, un régime de preuve tel que celui décrit au point 61 de la présente ordonnance, qui conduit à refuser à l'assujetti le bénéfice du droit à déduction lorsque celui-ci, notamment, ne fournit pas d'éléments justifiant de l'ensemble des opérations réalisées par tous les participants à cette chaîne ainsi que de l'activité économique de ces participants, en lui imputant, le cas échéant, le fait que ces éléments ne sont pas vérifiables, est contraire à la jurisprudence rappelée aux points 50 à 58 de la présente ordonnance, de laquelle il découle que c'est à l'administration fiscale qu'il incombe d'établir à suffisance de droit, dans chaque cas d'espèce, au vu d'éléments objectifs, la preuve de l'existence d'une fraude commise par l'assujetti ou la preuve de ce que l'assujetti savait ou aurait dû savoir que l'opération concernée était impliquée dans une fraude commise par l'émetteur de la facture ou un autre opérateur intervenant en amont dans la chaîne de livraisons ou de prestations.

Si les faits décrits aux points 45 et 60 de la présente ordonnance peuvent, certes, contenir des indices de ce que l'assujetti a participé activement à une fraude ou de ce qu'il savait ou aurait dû savoir que les opérations concernées étaient impliquées dans une fraude commise par l'émetteur des factures, il appartient à la juridiction de renvoi de vérifier si une telle preuve est rapportée, en effectuant, conformément aux règles de preuve du droit national, une appréciation globale de tous les éléments et circonstances de fait de l'affaire au principal (voir, en ce sens, arrêt du 13 février 2014, *Maks Pen*, C-18/13, EU:C:2014:69, point 30, et ordonnance du 10 novembre 2016, *Signum Alfa Sped*, C-446/15, non publiée, EU:C:2016:869, point 36) ».

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

494

494

CJUE, Ordonnance du 3 septembre 2020, Affaire C-610/19, V.F. Kft (Hongrie)

LawTax

➤ *« Eu égard à tout ce qui précède, il convient de répondre (...) que la directive 2006/112, lue conjointement avec les principes de neutralité fiscale, d'effectivité et de proportionnalité, doit être interprétée en ce sens qu'elle s'oppose à une pratique nationale par laquelle l'administration fiscale refuse à un assujetti le droit de déduire la TVA acquittée pour des acquisitions de biens qui lui ont été livrés au motif qu'il ne peut être prêté foi aux factures afférentes à ces acquisitions dès lors que, premièrement, la fabrication de ces biens et leur livraison n'ont pu, faute de moyens matériels et humains nécessaires, être effectuées par l'émetteur de ces factures et lesdits biens ont donc été acquis en réalité auprès d'une personne non identifiée, deuxièmement, les règles nationales de comptabilité n'ont pas été respectées, troisièmement, la chaîne de livraisons ayant conduit auxdites acquisitions n'était pas économiquement justifiée et, quatrièmement, des irrégularités ont entaché certaines opérations antérieures faisant partie de cette chaîne de livraisons.*

Pour fonder un tel refus, il doit être établi à suffisance de droit que l'assujetti a participé activement à une fraude ou que cet assujetti savait ou aurait dû savoir que lesdites opérations étaient impliquées dans une fraude commise par l'émetteur des factures ou tout autre opérateur intervenant en amont dans ladite chaîne de livraisons, ce qu'il appartient à la juridiction de renvoi de vérifier ».

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

495

495

LawTax

Révision TVA – Echantillons/cadeaux commerciaux

Loi 27 juin 2021 et circulaire 2021/C/81 du 3 septembre 2021

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

496

496

Dispositions diverses loi 27 juin 2021

LawTax

- **Echantillons commerciaux** Les prélèvements d'échantillons commerciaux pour les transmettre à titre gratuit ne doivent pas être soumis à la TVA, tandis que la taxe payée en amont reste déductible. **Suppression** de la condition selon laquelle l'application serait limitée aux échantillons commerciaux de « **faible valeur** » et dans la foulée, suppression de la possibilité pour le Roi de déterminer la valeur des échantillons commerciaux (**art. 4** - pas de date d'entrée en vigueur particulière).

- **Cadeaux commerciaux** Les prélèvements de cadeaux commerciaux ne doivent pas non plus être soumis à la TVA, tandis que la taxe payée en amont reste déductible. Mais il reste indispensable (comme aujourd'hui) que les cadeaux soient "de faible valeur". Et le Roi conserve son pouvoir de déterminer la valeur de ces cadeaux commerciaux. Il se voit en outre attribuer le pouvoir de déterminer la "fréquence" de ces cadeaux commerciaux ainsi que les biens exclus de ce régime (**art. 4** - pas de date d'entrée en vigueur particulière).

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

497

497

LawTax

circulaire 2021/C/81 du 3 septembre 2021

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

498

498

Circulaire 2021/C/81 du 3 septembre 2021

LawTax

- La circulaire 2021/C/81 du 3 septembre 2021 concerne :
- Prélèvements d'échantillons commerciaux,
 - Prélèvements de cadeaux commerciaux de faible valeur;
 - Prélèvements de biens alimentaires et non alimentaires à des fins caritatives ;
 - L' exonération concernant les groupements autonomes des personnes ;
 - L'exonération concernant les organismes de placement collectif ;
 - L'économie collaborative ;
 - Le relevé à la TVA des opérations intracommunautaires ;
 - Les obligations concernant la tenue de registres ;
 - Les ayant droit à la restitution de la TVA

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

499

499

LawTax

Révision TVA – Location immobilière

AR du 12 mai 2019
et circulaire 2019/C/134 du 17 décembre 2019

 LawTax

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

500

500

Location immobilière et TVA:

LawTax

Révision de la déduction TVA suite à la location de bâtiments neufs**Précisions sur les nouvelles règles de révision notamment pour les bâtiments****Circulaire 2019/C/134 du 17 décembre 2019**

Les règles de révision de la TVA ont été modifiées à la suite de l'instauration de l'option permettant de soumettre à la TVA la location de bâtiments neufs.

Si l'option est levée, le délai de révision s'élève désormais à 25 ans.

Parfois, le délai de 15 ans en cours est prolongé à 25 ans, ou les deux délais sont combinés.

Par ailleurs, le délai de révision commence désormais toujours à courir à partir de l'année de la mise en service, y compris pour les biens d'investissement mobiliers.

L'Administration a publié une 'FAQ' qui commente de manière détaillée et illustre par des exemples les conséquences des nouvelles règles (**circ. 2019/C/134 du 17 décembre 2019**).

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

501

501

Location immobilière et TVA:

LawTax

Révision de la déduction TVA suite à la location de bâtiments neufs**Précisions sur les nouvelles règles de révision notamment pour les bâtiments****Circulaire 2019/C/134 du 17 décembre 2019**

- Lorsqu'un bâtiment est destiné à être donné en location dans le cadre du nouveau régime d'option, l'entreprise peut déduire immédiatement la TVA qui grève les frais de construction ou d'acquisition du bâtiment. *« Cette intention qui suffit pour déduire peut être étayée par diverses constatations : publicité relative à la mise en location, affectation de l'immeuble à usage de bureau visible sur les plans, accord écrit de principe avec un futur locataire, contrat de bail... »* ;
- Une inoccupation temporaire qui précède la location ne porte pas préjudice à la déduction de la TVA. *"En effet, ce droit à déduction n'est pas remis en cause pour autant que ce loueur de bonne foi démontre de manière raisonnable qu'il a toujours eu l'intention de louer son bâtiment avec application de la TVA et qu'il a entrepris les démarches nécessaires à cet effet mais que ce bien est néanmoins resté inoccupé du fait de circonstances indépendantes de sa volonté"* (FAQ, n° 7).
- L'inoccupation du bâtiment entre deux périodes de location soumise à la taxation ne donne pas non plus lieu à une révision de la TVA initialement déduite (**art. 49, 5°, c), CTVA**).

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

502

502

Location immobilière et TVA:
Révision de la déduction TVA suite à la location de bâtiments neufs

LawTax

Circulaire 2019/C/134 du 17 décembre 2019**Délais de révision**

Les délais de révision suivants s'appliquent désormais.

- Lorsqu'un bâtiment est dès le début donné en location avec TVA dans le cadre du régime d'option, le délai de révision est verrouillé à 25 ans (*art. 9, § 3 et § 4, al. 1, 1°; AR n° 3*). Une location ultérieure sans application de la TVA ne change plus rien à ce délai de révision;
- Pour tous les autres bâtiments, le délai de révision reste limité à 15 ans (*art. 9, § 2, AR n° 3*). Il s'agit des bâtiments qui sont utilisés par une entreprise pour sa propre activité, ou qui sont donnés en location sans TVA, ou encore, qui sont donnés en location avec TVA sur base d'un autre régime (par exemple, location-financement avec TVA, location de courte durée...);

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

503

503

Circulaire 2019/C/134 du 17 décembre 2019**Délais de révision**

LawTax

- Le délai de révision est porté de 15 à 25 ans, lorsque le bâtiment est donné en location dans le délai initial de 15 ans avec TVA sous l'application du système optionnel. Le délai prolongé est réputé prendre cours le 1^{er} janvier de l'année de la première mise en service (*art. 9, § 4, al. 1, 2° et al. 2, AR n° 3*). Dans ce cas aussi, le délai reste définitivement maintenu à 25 ans, même si, par exemple, le bâtiment est ensuite donné en location sans TVA. Lors du calcul de la révision, l'on doit seulement tenir compte de la partie de la TVA déductible qui se rapporte aux années du délai de révision initial qui ne sont pas encore échues à ce moment;
- Dans l'hypothèse où le délai de révision de 15 ans expire avant que le bâtiment ne soit donné en location avec TVA sous le régime optionnel, le délai de révision n'est pas prolongé;
- Le délai de révision quinquennal pour la déduction de la TVA relative à la "*transformation ou amélioration de bâtiments*" n'est pas modifié. Comme on le sait, le bâtiment peut être considéré comme neuf à la suite d'une rénovation approfondie, de sorte qu'après la transformation, le délai de 15 ou de 25 ans, selon le cas, s'applique au bâtiment rénové;

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

504

504

Circulaire 2019/C/134 du 17 décembre 2019**Délais de révision**

LawTax

- Dans tous les cas précités, le délai de révision commence à courir à partir du 1^{er} janvier de l'année de la première mise en service du bâtiment. Cette règle s'applique désormais aussi pour les biens mobiliers et pour *"les services destinés à être utilisés d'une manière durable comme instruments de travail ou moyens d'exploitation"* (art. 9, § 1 AR n° 3).

Toutefois, pour ces biens et services, le nouveau régime ne s'applique qu'à l'égard de la TVA pour laquelle le droit à déduction *"a pris naissance pour la première fois au plus tôt le 1^{er} janvier 2019"*

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

505

505

Circulaire 2019/C/134 du 17 décembre 2019**Fraction d'un bâtiment**

LawTax

Une fraction de bâtiment qui peut être donnée en location *"de manière autonome"* (p.ex. un étage), tombe sous un régime propre. Cela signifie qu'une fraction de bâtiment peut être donnée en location avec TVA sous le régime de l'option, alors qu'une autre fraction est donnée en location avec exemption de TVA ou avec TVA sous un régime de TVA obligatoire (p.ex. location à court terme).

Selon la circulaire, dans ce cas, *"chaque étage concerné représente une fraction autonome qui doit être considérée de manière individuelle à l'égard, à la fois du point de départ de la période de révision" et "de la période de révision applicable, en fonction de l'exploitation de cette unité autonome"*. Par conséquent, il faut vérifier pour chaque fraction à quel moment elle est mise en service (pour le départ de la période de révision) et s'il s'agit *"d'utilisation propre, de location exemptée, de location taxée moyennant l'exercice de l'option ..."* (pour la période de révision et une éventuelle prolongation) (FAQ, n° 10).

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

506

506

Circulaire 2019/C/134 du 17 décembre 2019 Affectation réelle obligatoire

LawTax

Lorsqu'un bâtiment est donné en location partiellement avec TVA et partiellement sans TVA, le propriétaire a la qualité d'assujetti mixte.

"A l'égard des déductions opérées par cet assujetti mixte, l'administration impose, en principe, la règle de l'affectation réelle des biens et des services reçus avec application de proratas spéciaux d'affectation pour les frais communs" (par exemple, architecte, frais d'étude); (FAQ, n° 9 et 10). La TVA sur les frais afférents à la fraction du bâtiment qui est donnée en location sans TVA ne peut pas être déduite; la TVA relative à la fraction qui est donnée en location avec TVA peut être récupérée.

Pour les frais communs, la circulaire ne précise pas quels prorata spéciaux peuvent être appliqués (superficie, volume...). Cela doit donc être fixé au cas par cas.

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

507

507

Circulaire 2019/C/134 du 17 décembre 2019 Affectation réelle obligatoire

LawTax

En outre, un pourcentage de déduction devra aussi être fixé pour les frais généraux de l'entreprise. Ceci n'est en revanche pas le cas lorsque les produits et revenus d'une location immobilière exemptée ne relèvent pas *"d'une activité économique spécifique à caractère immobilier"* (art. 13, 2°, AR n° 3).

Selon l'Administration, c'est le cas lorsque la location immobilière exemptée :

- *"ne constitue pas le prolongement direct, permanent et nécessaire de l'activité taxable de cet assujetti"*;
- *"n'implique pas une utilisation significative de biens et/ou de services pour lesquels la TVA est due"*;
- *"représente un faible pourcentage par rapport au chiffre d'affaires taxable de l'assujetti concerné"*.

Sous ces conditions, l'entreprise peut porter en déduction la totalité de la TVA relative aux frais généraux, et elle *"ne doit nullement se conformer aux dispositions"* en matière d'assujettissement mixte à la TVA (FAQ, n° 7, sous le point B.).

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

508

508

Circulaire 2019/C/134 du 17 décembre 2019 Déclarer la révision en une fois

LawTax

Le nouveau régime de révision a été inséré dans l'AR n° 3 par un AR du 12 mai 2019

Le Rapport au Roi donne un certain nombre d'exemples de la manière dont le délai de révision doit être calculé, tant en cas de concours des délais de 15 et 25 ans que dans le cas d'une combinaison des deux délais lorsque, pour un même bâtiment, des "fractions autonomes" sont données en location sous des régimes de TVA différents. Mais il ne ressort pas clairement de ces exemples si la révision doit être déclarée de manière étalée ou en une fois pour le montant total de la révision.

Les exemples, qui sont commentés dans la circulaire, montrent que la révision doit toujours être effectuée *en une fois* pour les années de la période de révision restant à courir, lorsqu'il y a un changement complet de destination. Cette règle s'applique aussi lorsque la destination d'une fraction autonome du bâtiment est totalement modifiée : la TVA qui se rapporte à cette fraction doit par conséquent faire l'objet d'une révision en une fois.

Ceci est conforme au principe de la révision "en une fois" prescrite à l'article 11, § 1, alinéa 3 de l'AR n° 3, lorsqu'un bien d'investissement n'est plus utilisé "en totalité" pour les opérations qui donnent droit à la déduction de la taxe acquittée en amont.

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

509

509

Location immobilière et TVA:

LawTax

Révision de la déduction TVA suite à la location de bâtiments neufs

Modalités... pratiques de recalcul des délais et révisions:

Exemples (tirés du *Rapport au Roi* précédant l'AR du 12 mai 2019):

- Travaux de construction d'un bâtiment commencent le 1^{er} octobre 2020;
- Bâtiment livré le 14 décembre 2021 et est loué par le MO avec TVA à pd 15 mars 2022
- TVA déduite soumise à un délai de révision de 25 ans qui commence à courir à pd 1^{er} janvier 2022 (1^{er} janvier de l'année de mise en service).

Explication: Quand le délai de révision 25 ans se substitue à celui de 15 ans, 2 principes s'appliquent:

- le passage du délai initial de 15 ans à 25 ans commence le 1^{er} janvier de l'année au cours de laquelle les biens sont loués avec application de la taxe à la suite de l'exercice de l'option ;
- le délai de 25 ans est présumé avoir débuté le 1^{er} janvier de l'année au cours de laquelle les biens visés ont été mis en service la première fois.

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

510

510

Modalités... pratiques de recalcul des délais et révisions:**Analyse du premier exercice:**

La combinaison de ces deux principes a tout d'abord comme conséquence que le délai de révision total pour un bien d'investissement ne peut jamais dépasser 25 ans, quel que soit le nombre de changements d'affectation qui interviennent en lien avec ce bien.

Le passage du délai de révision de 15 ans au délai de 25 ans implique également que le montant annuel à réviser soit recalculé et exprimé en fractions du nouveau délai de révision. Par ailleurs, il n'y a pas de recalcul des révisions qui ont déjà été effectuées au cours de la partie déjà expirée du délai de révision initial de 15 ans.

Initialement, le montant total de TVA soumis à révision était exprimé en 15^{ème}. Le montant total de TVA encore soumis à révision au moment du passage au nouveau délai de révision devra, compte tenu de la partie du délai de révision initial non encore écoulée, être fractionné sur la partie du nouveau délai de révision qui reste à courir.

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

511

511

Location immobilière et TVA:**Révision de la déduction TVA suite à la location de bâtiments neufs****Modalités... pratiques de recalcul des délais et révisions:****Exemple 2 :**

Les frais de construction d'un bâtiment s'élèvent à 500.000,00€, sur lesquels ont été payés 105.000,00€ de TVA:

- En 2022, le bâtiment est mis en service comme espace de bureau.
- En 2027, le bâtiment est donné en location sous le régime optionnel.

Quid?

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

512

512

Exemple (tiré du *Rapport au Roi* précédant l'AR du 12 mai 2019):

Construction d'un bâtiment: 500.000,00€, sur lesquels ont été payés 105.000,00€ de TVA

- En 2022, le bâtiment est mis en service comme espace de bureau.
 - En 2027, le bâtiment est donné en location sous le régime optionnel.
- En 2022, le bâtiment est mis en service comme espace de bureau: délai de révision est de 15 ans;
- En 2027, le bâtiment est donné en location sous le régime optionnel:
- ❑ à ce moment-là, 5 ans du délai initial de 15 ans se sont écoulés. Ce qui signifie que 5/15 de 105.000 EUR, donc 35.000 EUR, ont été soumis à révision à titre définitif;
 - ❑ Le délai de révision est porté à 25 ans en 2027, avec le 1^{er} janvier 2022 comme point de départ du calcul. De ces 25 ans, il en reste donc encore 20. Durant ces 20 années, une révision ne peut encore être appliquée que sur la partie de la déduction initiale de la TVA qui n'a pas encore été soumise à révision à titre définitif. Cette partie susceptible de révision est égale à 70.000,00€ (105.000 - 35.000). Durant chacune des 20 années restantes du délai de révision prolongé, un montant de 3.500,00€ (soit 70.000€/20 ans) pourra dès lors encore être soumis à révision.

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

513

513

Explications:

- ❑ La déduction TVA ayant grevé le bâtiment est soumise à un délai de révision de 15 ans qui commence à courir à partir du 1^{er} janvier 2022 (1^{er} janvier de l'année de mise en service).
- ❑ Toutefois, suite à la location taxée, la déduction TVA ayant grevé le bâtiment sera soumise à un délai de révision de 25 ans commençant à courir à partir du 1^{er} janvier 2027 (1^{er} janvier de l'année du changement d'affectation):
 - Le remplacement du délai de révision de 15 ans par le délai de révision de 25 ans aura lieu le 1^{er} janvier 2027, mais ce délai de révision prolongé sera considéré, pour le calcul de la TVA soumise à révision, comme se substituant au délai de révision initial dès le début du délai de révision initial, c'est-à-dire à compter du 1^{er} janvier 2022;
 - Le délai de révision de 25 ans courra donc jusqu'au 31 décembre 2046;
 - Tout changement ultérieur d'affectation du bâtiment après transition vers période révision 25 ans (par ex le bâtiment est à nouveau utilisé comme espace bureau dans cadre activité économique MO) n'aura plus d'incidence sur durée délai de révision porté de manière définitive à 25 ans.

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

514

514

- ❑ Au moment du passage au délai de révision de 25 ans, seuls 5 ans du délai de révision de 15 ans se sont écoulés. Cela signifie que :
 - 5/15^e du montant initialement déduit (5/15^e de 105.000,00€ = 35.000,00€) ont déjà été soumis à révision à titre définitif ;
 - 10/15^e montt initialement déduit (10/15^e 105.000,00€ = 70.000,00€) sont encore soumis à révision.
- ❑ Lors du passage au 1^{er} janvier 2027 à un délai de révision de 25 ans, le montant encore révisable devra être redivisé en fonction de la partie restant à courir du nouveau délai de révision: la partie restant à courir du délai de révision de 25 ans correspond au délai de 25 ans réduit du nombre d'années déjà écoulées du délai de révision initial, soit dans le cas présent, 25 - 5 = 20 ans.
- ❑ La combinaison de ces éléments permet donc de conclure qu'à compter du 1^{er} janvier 2027, un montant de 70.000,00€ fera toujours l'objet d'une révision pendant 20 ans, à concurrence d'un montant de 3.500,00€ par an (70.000,00€ / 20 ans).
- ❑ Le montant total de 105.000,00€ déduit est donc soumis à une révision :
 - à concurrence de 7.000,00€/an (105.000,00€/15 ans) pendant une période de 5 ans ;
 - à concurrence de 3.500,00€/an (70.000,00€/20 ans) pendant une période de 20 ans.

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

515

515

Location immobilière et TVA:

Révision de la déduction TVA suite à la location de bâtiments neufs

ATTENTION AUX COMBINAISONS DE DELAIS DE REVISION ☺ :

L'application des dispositions en matière de révisions peuvent entraîner des complications, en particulier dans l'hypothèse des immeubles composés de différentes fractions autonomes (fractions de bâtiment qui peuvent être exploitées de façon autonome - par exemple : un bâtiment de plusieurs étages dont chaque étage peut être exploités de manière autonome).

Dans cette hypothèse, chaque fraction autonome devra être considérée de manière individuelle :

- tant au regard du point de départ du délai de révision (il conviendra d'analyser à quel moment chaque fraction autonome est mise en service au sens de l'article 9, § 1^{er}, nouveau, de l'AR n° 3) ;
- qu'au regard du délai de révision applicable, en fonction de l'exploitation de cette unité autonome (utilisation propre, location exemptée, location taxée moyennant l'exercice de l'option etc.).

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

516

516

Location immobilière et TVA:
Révision de la déduction TVA suite à la location de bâtiments neufs

LawTax

Modalités... pratiques de recalcul des délais et révisions:Exemple 3:

- Début travaux construction immeuble de 5 niveaux (RDC + 4 étages): 1^{er} octobre 2020;
- Le MO installe dès janvier 2022:
 - ses propres bureaux au dernier étage;
 - et loue le rez-de-chaussée et le premier étage avec application de la T.V.A. à un locataire assujetti à compter du 10 mars 2022, à la suite de l'exercice de l'option.
 - Il loue les étages 2 et 3 en exemption TVA à partir du 25 avril 2023.

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

517

517

LawTax

Modalités... pratiques de recalcul des délais et révisions:Exemple :

Dans cette hypothèse, le point de départ des délais de révision déterminé en fonction de la mise en service de chaque unité autonome se décline comme suit :

- le délai de révision commence à courir à partir du 1^{er} janvier 2022 pour le RDC et les étages 1 et 4 ;
- le délai de révision commence à courir à partir du 1^{er} janvier 2023 pour les étages 2 et 3;

La révision de la TVA portée en compte pour chaque fraction autonome (pour autant qu'il s'agisse d'une TVA ayant grevé ces fractions de bâtiments) sera soumise aux délais de révision suivants :

- 25 ans en ce qui concerne le RDC et le 1^{er} étage (article 9, § 3, nouveau, AR n° 3) à partir du 1^{er} janvier 2022 ;
- 15 ans pour le 4^e étage (article 9, § 2, nouveau, AR n° 3) à partir du 1^{er} janvier 2022 ;
- 15 ans pour les étages 2 et 3 (article 9, § 2, nouveau, AR n° 3) à partir du 1^{er} janvier 2023.

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

518

518

Modalités... pratiques de recalcul des délais et révisions:**Exemple 4: (circulaire 2019/C/134 du 17 décembre 2019 – FAQ n°7)**

Une entreprise construit un bâtiment qui est livré en 2020. Les travaux de construction ont débuté après octobre 2018. Le bâtiment peut donc être donné en location avec TVA sous le régime optionnel. Après sa réception, le bâtiment reste inoccupé jusqu'en septembre 2021. A partir du mois de septembre, le bâtiment est effectivement donné en location, avec facturation de la TVA sur les loyers. La TVA sur les frais de construction s'élève à 10.000€.

Si l'entreprise peut démontrer qu'elle a eu l'intention de donner le bâtiment en location avec TVA, la TVA sur les frais de construction peut être récupérée immédiatement. L'inoccupation temporaire du bâtiment après la réception n'y porte pas préjudice.

Le délai de révision de la TVA sur le bâtiment s'élève à 25 ans, parce que, dès le début, il est donné en location sous le régime de l'option. Ce délai commence à courir le 1er janvier 2021 (première mise en service). Le délai de révision court jusqu'au 31 décembre 2045.

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

519

519

Modalités... pratiques de recalcul des délais et révisions:**Exemple 4: (circulaire 2019/C/134 du 17 décembre 2019 – FAQ n°7)**

Dans le courant de 2024, le bâtiment est *entièrement* donné en location, les parties n'optant pas pour l'application de la TVA. La location est donc exemptée de TVA. Par conséquent, on doit revoir la déduction initiale de la TVA (selon la circulaire, en vertu de l'**art. 10, § 1, 1°, AR n° 3**). Vu que le bâtiment est entièrement donné en location, la révision doit être déclarée en une fois pour les années restant à courir, soit de 2024 jusqu'en 2045 (22 ans au total); (**art. 11, § 1, al. 3, AR n° 3**). Le montant à restituer s'élève à 8.800€ (10.000/25 * 22 ans).

En 2027, le bâtiment est une nouvelle fois entièrement donné en location avec application de la TVA. La déduction de la TVA peut donc à nouveau faire l'objet d'une révision, cette fois-ci à l'avantage du contribuable (**art. 10, § 1, 3°, AR n° 3**). Dans ce cas aussi, la révision s'opère en une fois et la restitution de (10.000 EUR/25 * 19 ans =) 7.600€ peut être immédiatement demandée (**art. 11, § 3, AR n° 3**).

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

520

520

Modalités... pratiques de recalcul des délais et révisions:**Exemple 5: (circulaire 2019/C/134 du 17 décembre 2019 – FAQ n°8)**

La même approche doit être appliquée lorsque la destination d'une fraction autonome d'un bâtiment change totalement, étant entendu que le calcul s'effectue par fraction distincte. Cela suppose une répartition préalable des frais de construction entre les diverses fractions par application (obligatoire) de la méthode de l'affectation réelle.

Une entreprise construit un bâtiment composé d'un rez-de-chaussée et de quatre étages. La TVA sur les frais de construction s'élève à 210.000€. A partir de 2022, le rez-de-chaussée et le premier étage sont donnés en location avec TVA sous le régime optionnel. Les deuxième et troisième étages sont donnés en location sans TVA. Le quatrième étage est utilisé comme bureau personnel. Pour ce bâtiment, on applique pour le rez-de-chaussée et le premier étage un délai de révision de 25 ans; pour les autres étages, le délai de révision est de 15 ans. Si les étages sont mis en service à des moments différents, l'année du début du délai de révision diffère aussi.

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

521

521

Modalités... pratiques de recalcul des délais et révisions:**Exemple 5: (circulaire 2019/C/134 du 17 décembre 2019 – FAQ n°8)**

Le bâtiment étant donné en location partiellement sans TVA, l'entreprise peut récupérer la TVA sur les frais de construction, mais seulement en partie. Dans l'approche la plus simple, la déduction s'élève à 126.000€ (trois étages sur cinq; $210.000 * 3/5$).

En 2030, l'entreprise donne le premier étage en location à un autre locataire sans application de la TVA. La déduction se rapportant à cet étage est de 42.000€ ($210.000 * 1/5$). Vu le changement d'affectation, la déduction initiale de la TVA doit faire l'objet d'une révision pour les années restant à courir (selon la circulaire, sur base de l'art. 10, § 1, 2°, AR n° 3). Comme précisé ci-dessus, le délai de révision de cet étage s'élève à 25 années, délai qui court du 1er janvier 2022 à 2046. En 2030, 17 années sont encore soumises à révision. Cette révision s'élève dès lors à 28.560€ ($42.000/25 * 17$ années). Ce montant doit être déclaré en une fois (art. 11, § 1, al. 3, AR n° 3).

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

522

522

Modalités... pratiques de recalcul des délais et révisions:**Exemple 5: (circulaire 2019/C/134 du 17 décembre 2019 – FAQ n°8)**

Dans le cas d'un passage à une location soumise à la TVA en 2036, la TVA devra à nouveau être révisée, cette fois-ci à l'avantage de l'assujetti, ce qui entraînera la possibilité de demander en une fois la restitution d'un montant de 18.480€ (42.000/25 * 11 années).

Pour les autres étages, rien ne change.

Mais attention, cela ne signifie pas que pour tout usage mixte d'un bâtiment, la révision doit être déclarée en une fois. Supposons qu'une entreprise utilise un bâtiment pour ses propres activités. Ces activités sont soumises à la TVA. La TVA grevant les frais de construction pouvait donc être déduite. L'entreprise démarre ensuite une activité complémentaire qui est exemptée de la TVA en vertu de **l'article 44, CTVA**. L'entreprise acquiert donc la qualité d'assujetti mixte et l'utilisation du bâtiment est désormais mixte. Dans ce cas, l'entreprise devra opérer une révision de la déduction de manière étalée, à concurrence de 1/15 pour les années restant à courir de la période de révision (**art. 10, § 1, 2° et art. 11, § 2, AR n° 3**).

Circulaire 2019/C/134 du 17 décembre 2019
Révision et assujettis mixtes

De même, pour les assujettis mixtes, le délai de révision débute désormais toujours le 1^{er} janvier de l'année de mise en service d'un bien d'investissement. La TVA portée en déduction doit être révisée *"selon le prorata définitif de l'année au cours de laquelle le bien d'investissement a été mis en service"* (**art. 16, al. 1, AR n° 3**).

Si les coûts ont été étalés sur plusieurs années (avant que le bien d'investissement n'ait été mis en service), il ne faut donc pas opérer de révisions « intercalaires » de la TVA qui a déjà été déduite sur base des prorata provisoires.

La révision de la TVA déjà portée en déduction s'opère à l'aide du prorata définitif de l'année au cours de laquelle le bien d'investissement a été mis en service.

Circulaire 2019/C/134 du 17 décembre 2019
Révision et assujettis mixtes

LawTax

La circulaire donne l'exemple suivant (FAQ, n° 8):

Un assujetti mixte fait développer un logiciel qu'il va utiliser dans son entreprise. Le développement du logiciel s'étale sur 2019, 2020 et 2021. Les frais des recherches et de production sont facturés au cours de ces années. Le total de la TVA facturée s'élève à 84.000€. Sur base des proratas provisoires, l'entreprise a récupéré respectivement 20 %, 40 % et 50 % de la TVA pour les années concernées. La TVA déduite s'élève au total à 31.500€. Le logiciel est utilisé pour la première fois en 2022.

Pour ce logiciel, un délai de révision de cinq ans s'applique. Ce délai commence à courir le 1^{er} janvier 2022. Le prorata définitif pour l'année 2022 s'élève à 20 %, de sorte que seuls 16.800€ ($84.000 \times 20\%$) peuvent être déduits. Sur base d'une "révision globale et différée", l'entreprise doit donc rembourser 14.700€ ($31.500 - 16.800$). Ceci se fera par le biais de la déclaration TVA qui doit être introduite pour le 20 avril 2023 au plus tard.

Les révisions pour les années suivantes sont effectuées à l'aide des prorata ultérieurs sur base du prorata définitif de 2022. Supposons que le prorata définitif pour l'année 2023 s'élève à 60 %. L'on pourra récupérer à titre complémentaire pour cette année 6.720€ ($84.000 \times 1/5 \times 60\%$) - ($84.000 \times 1/5 \times 20\%$) ou ($10.080 - 3.360$).

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

525

525

Programme:

LawTax

1. Qui ?

2. Quoi ?

3. Où ?

4. Combien ?

5. Redevable ?

6. Déduction ?

7. Diversités d'automne

8. Procédure

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

526

526

Curateur et TVA:

LawTax

AR du 7 novembre 2019 (Mon. B. 25 novembre 2019)

Le curateur est substitué à l'entreprise faillie dans le cadre liquidation de la faillite (art.53undecies CTVA). C'est ainsi que le curateur doit s'acquitter de toutes les obligations TVA incombant à l'entreprise faillie (émission des factures, tenue des facturiers, dépôt des déclarations périodiques à la TVA et des relevés, etc.).

Les obligations d'un curateur étaient autrefois régies par une circulaire (n° 26/1978 du 31 août 1978). ces formalités sont désormais reprises, avec un certain nombre de modifications, dans **l'AR n° 1**.

Le curateur doit introduire une déclaration TVA annuelle pour les opérations effectuées pour le compte de l'entreprise faillie (nouvel art. 18, § 8, AR n° 1). Elle porte sur les opérations effectuées à partir du jour du jugement déclaratif de faillite, et doit être déposée au + tard le 28 février de l'année civile qui suit celle à laquelle elle se rapporte. La TVA due doit être payée au + tard le 30 avril de cette même année.

Lors de la clôture de la faillite, la dernière déclaration périodique à la TVA se rapporte à la période allant du 1^{er} janvier de cette année au jour jugement clôture de la faillite. La déclaration doit être déposée au + tard le dernier jour du 2^{ème} mois qui suit le jugement clôture faillite. La taxe due qui résulte de cette déclaration doit être acquittée au plus tard dans les 3 mois suivant l'expiration du délai pour le dépôt de la déclaration.

Selon le Rapport au Roi, la " *périodicité annuelle*" ne s'applique pas si le curateur a été autorisé par le tribunal à poursuivre les activités après la faillite (art. XX.140, CDE). Dans ce cas, les déclarations TVA devront être déposées par le curateur conformément aux règles normales, c'est-à-dire (par voie électronique) mensuellement ou trimestriellement.

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

527

527

Groupement autonome et TVA:

LawTax

AR du 7 novembre 2019 (Mon. B. 25 novembre 2019)

Les groupements autonomes de personnes peuvent en principe exempter de TVA les services prestés pour leurs membres, pour autant qu'un certain nombre de conditions soient remplies (art. 44, § 2bis, CTVA). Ce régime a été assoupli en 2016.

Un groupement autonome de personnes doit notifier le commencement de ses activités auprès du service TVA compétent "*dans le mois qui suit le commencement de cette activité*" (circ. AGFisc n° 31/2016 (n° E.T.127.540) du 12 décembre 2016, n° 80 et s.). Il faut simultanément introduire une liste des membres. Les modifications relatives à l'activité du groupement ou de ses membres, et celles apportées à la liste des membres doivent également être communiquées.

Ces formalités sont maintenant inscrites dans l'AR d'exécution n° 10 (modification de l'art. 1, dernier alinéa et nouvel art. 2, al. 2).

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

528

528

Groupement autonome de personnes et TVA: circulaire du 3 septembre 2021 2021/C/81

LawTax

Rappel:

À partir du 01.01.2016, le régime d'exemption pour les GAP été profondément réformé afin de mieux transposer la réglementation européenne en la matière. Ainsi les PS fournies à leurs membres par les GAP sont exemptées de la taxe dans les conditions suivantes :

1° les membres du groupement exercent de manière habituelle une activité qui est exemptée en vertu de l'article 44 du Code de la TVA ou pour laquelle ils n'ont pas la qualité d'assujetti. Les opérations exemptées ou les opérations pour lesquelles les membres n'ont pas la qualité d'assujetti représentent une part prépondérante de l'activité des membres ;

2° les activités du groupement consistent à fournir à ses membres des prestations de services qui sont directement nécessaires à leur activité exemptée ou pour laquelle ils n'ont pas la qualité d'assujetti. Lorsque le groupement fournit également des opérations à des non-membres, les opérations fournies aux membres représentent une part prépondérante de l'activité du groupement ;

3° l'indemnité ou la rétribution portée en compte à chaque membre ne représente que le remboursement de sa part dans les dépenses engagées en commun par le groupement ;

4° l'exemption ne conduit pas à une distorsion de concurrence.

Sur la base art 44 § 2bis al 1^{er}, 1° CTVA, peu importe quelle est l'activité des membres d'un GAP, à condition qu'une part prépondérante de celles-ci soit exemptée art 44 CTVA et/ou ne soit pas soumise à la TVA.

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

529

529

GAP et TVA: circulaire du 3 septembre 2021 2021/C/81

LawTax

- Fin 2017, la CJUE – deux arrêts du 21 septembre 2017 ([Aviva, C-605/15](#) et [DNB Banka, C-326/15](#)): cfr chapitre 2 du titre IX – Exonérations, intitulé « *Exonérations en faveur de certaines activités d'intérêt général* », ce qui indique que l'exonération applicable aux GAP ne peut être appliquée que si les membres exercent des activités d'intérêt général (Aviva, C-605/15, points 25-27 et DNB Banka, points 30-32).
- Eu égard à ce qui précède + principe général de l'interprétation stricte des exonérations TVA, par dérogation au principe de la taxation générale de tous les biens et services, la Cour juge que l'art 132 § 1, sous f), directive TVA doit être interprété en ce sens que cette exonération ne vise que les GAP dont les membres exercent des activités d'intérêt général énumérées à l'art 132 de la directive TVA.
- Compte tenu de la jurisprudence de la Cour dans les arrêts précités, l'article 9 de la loi du 27.06.2021, adapte l'art 44, § 2bis CTVA, de manière à ce que les membres d'un groupement autonome de personnes doivent exercer, pour une part prépondérante de leur activité, des activités qui soit ne sont pas soumises à la TVA, soit sont exemptées de la TVA en vertu de l'article 44, §§ 1^{er} et 2 CTVA.
- Les services fournis par des GAP dont les membres exercent une activité économique exemptée en vertu d'un autre article du Code de la TVA, tel que par exemple l'article 44, § 3, du Code de la TVA (par exemple, la fourniture de services financiers ou d'assurance), ne peuvent donc plus bénéficier de cette exemption.

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

530

530

GAP et TVA: circulaire du 3 septembre 2021 2021/C/81

LawTax

- L'article 11 de la loi du 27.06.2021 prévoit que la limitation du champ d'application de l'exemption introduite par l'article 9 de la même loi **entrera en vigueur le 01.01.2022** pour les groupements autonomes de personnes constitués avant le 01.07.2021 pour les prestations de services fournies aux membres qui ont adhéré à ces groupements avant le 01.07.2021, afin de donner aux groupements autonomes de personnes concernés et à leurs membres, un délai raisonnable pour s'adapter au nouveau régime.
- Dans le même temps, cet article 11 prévoit cependant, *a contrario*, une entrée en vigueur anticipée de la limitation du champ d'application pour :
 - les GAP constitués à partir du 01.07.2021, à l'égard des prestations de services qui sont fournies à leurs membres. Ces groupements devront donc appliquer la limitation du champ d'application, immédiatement, dès leur constitution ;
 - les GAP constitués avant le 01.07.2021, pour les prestations de services fournies aux membres qui ont adhéré au groupement à partir du 01.07.2021. Ces groupements devront donc appliquer la limitation du champ d'application immédiatement pour les prestations de services qu'ils fournissent aux membres qui ont adhéré à partir du 01.07.2021. Pour les prestations de services fournies aux membres qui ont adhéré avant cette date, la limitation du champ d'application ne doit être appliquée qu'à partir du 01.01.2022.

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

531

531

Perfectionnement actif et TVA:

LawTax

AR du 7 novembre 2019 (Mon. B. 25 novembre 2019)

La réimportation de biens est exemptée de TVA lorsqu'elle est le fait de la personne qui a exporté les biens, et que les biens ont subi une opération en dehors de la Communauté (art. 40, § 1, 2°, b), CTVA).

Ce régime pouvait parfois donner lieu à une double taxation. Supposons qu'une entreprise belge exporte des marchandises vers la Chine en vue de leur transformation. L'entreprise achète en Chine en outre les biens qui sont utilisés lors de la transformation desdites marchandises. Ces biens n'ont toutefois pas été soumis à la TVA belge, raison pour laquelle l'entreprise ne peut *pas* invoquer une exonération *complète* lors de la réimportation des marchandises. Il est en effet exigé que ces dernières aient fait "*exclusivement*" l'objet d'un travail à façon à l'extérieur de l'UE (art. 41, § 4, 1°, AR n° 7). Il ne peut dès lors y avoir qu'une exemption partielle de la TVA à l'importation. Mais cette TVA à l'importation est alors perçue sur les "*biens et [le] travail fournis à l'étranger*" (art. 41, § 3, AR n° 7). Tandis que le travail à façon lui-même est à nouveau soumis distinctement à la TVA, vu qu'il s'agit d'une prestation de services qui est considérée avoir été prestée en Belgique conformément à la règle générale de localisation B2B (art. 21, § 2, CTVA). De sorte que l'on peut considérer qu'il y a un double prélèvement de TVA.

Selon le Rapport au Roi, c'est la raison pour laquelle il est désormais prévu que les "*travaux fournis à l'étranger*" ne seront plus soumis à la TVA lors de la réimportation (modification de l'art. 41, § 3, AR n° 7).

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

532

532

TVA et demande de remboursement TVA d'un assujetti hors UE – Délais

Bruxelles, 3 décembre 2019 (6 arrêts)

Dans 6 arrêts similaires du 3/12/2019, Bruxelles a décidé qu'un assujetti TVA non établi dans l'UE peut exercer son droit au remboursement jusqu'à la fin de la troisième année civile suivant l'année au cours de laquelle la cause du remboursement s'est produite; il n'est donc pas lié par le délai plus court mentionné dans l'AR d'exécution n° 4.

Pour les assujettis TVA non établis dans l'UE, le principe du droit au remboursement de la TVA payée est confirmé dans la directive TVA (art. 170 et 171) qui, pour les modalités d'application, renvoie à la « 13^{ème} directive TVA » (n° 86/560/CEE). Or cette dernière directive ne précise pas le délai dans lequel les assujettis concernés (qui ne sont pas établis dans l'UE) doivent introduire leur demande de remboursement. Elle laisse la détermination de l'échéance aux différents Etats membres.

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

533

533

TVA et demande de remboursement TVA d'un assujetti hors UE – Délais

L'article 80 CTVA renvoie à un AR. Pour les assujettis non établis dans l'UE, les modalités de remboursement sont fixées dans l'AR d'exécution n° 4 qui indique que la demande doit parvenir "*au plus tard le 30 septembre de l'année civile qui suit la période relative à la demande de restitution*" (art. 9, § 2, AR n° 4).

Chacun des six arrêts de la Cour d'appel de Bruxelles concernait une entreprise qui, en 2009, avait payé des TVA en Belgique; dans 5 des 6 cas, elle n'avait introduit sa demande de restitution que fin mars 2011, et dans un cas fin novembre 2012. Tardivement si on se base sur le délai prévu dans l'ARE n° 4, raison pour laquelle l'Administration, suivie par le tribunal de première instance, qualifia la demande de tardive dans les six cas.

Mais Bruxelles considère que si l'ARE n° 4 impose le court délai, le code TVA indique, lui, que "*la prescription de l'action en restitution de la taxe, des intérêts et des amendes fiscales est acquise à l'expiration de la troisième année civile qui suit celle durant laquelle la cause de restitution de ces taxes, intérêts et amendes fiscales est intervenue*" (art. 82bis CTVA).

Selon la Cour, l'ARE n° 4 - qui impose un délai très bref - est contraire au délai de prescription de 3 ans (après l'expiration de l'année civile au cours de laquelle la cause de la restitution est survenue) prévu par le CTVA. Conformément à la Constitution, les Cours et tribunaux ne peuvent appliquer les ARE que dans la mesure où ils correspondent à ce qui est prévu par la loi (art. 159 de la Constitution). Bruxelles en déduit que le court délai de l'AR n° 4 doit céder devant le délai de prescription plus long prévu par le CTVA. La demande doit être honorée.

NB: l'administration a décidé de se pourvoir en Cassation (Q.R., Chambre, 2019-2020, n°55-021 p. 144) contre l'arrêt de la Cour d'appel de Bruxelles rendu le 3 décembre 2019.

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

534

534

Remboursement TVA belge aux assujettis étrangers:

LawTax

AR du 7 novembre 2019 (Mon. B. 25 novembre 2019)

Quand une entreprise étrangère acquitte la TVA belge, la demande de remboursement doit être introduite au + tard le 30 septembre de l'année qui suit (art. 76, § 2 et art. 12, al. 1, AR n° 56).

En 2018, la CJUE a décidé que, dans certaines circonstances, la déduction TVA locale et le remboursement de la TVA étrangère doivent être possibles *en dehors* du délai de forclusion précité (arrêt du 12 avril 2018, n° C-8/17, *Biosafe* et arrêt du 21 mars 2018, n° C-533/16, *Volkswagen AG*). Dans ces deux affaires, une facture avait été rectifiée en dehors du délai de forclusion applicable à la déduction et au remboursement. C'est pourquoi le preneur ne pouvait plus récupérer la TVA sur la nouvelle facture. Or il n'avait pas pu non plus récupérer la TVA plus tôt parce qu'il ne disposait pas, à ce moment, d'une facture valable. Ce n'est que lorsque la situation a été rectifiée que les conditions matérielles et formelles ouvrant droit à déduction de la TVA furent réunies. En se basant sur le principe de la neutralité de la TVA, la Cour décida que la déduction et le remboursement de la TVA devaient encore être possibles en dehors du délai de forclusion.

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

535

535

Remboursement TVA belge aux assujettis étrangers:

LawTax

AR du 7 novembre 2019 (Mon. B. 25 novembre 2019)

Selon le Rapport au Roi, l'AR veut mettre le régime belge du remboursement de la TVA en conformité avec cette jurisprudence (chapitre 9). Le remboursement de la TVA à un assujetti établi dans un autre EM est désormais possible pour *"la taxe grevant les livraisons de biens et les prestations de services pour lesquelles une facture a été émise conformément à l'article 53, § 2, du Code, au cours de la période de remboursement, à condition que la taxe soit devenue exigible avant ou au moment de l'émission de la facture, ou pour lesquelles la taxe est devenue exigible au cours de la période de remboursement, à condition que pour ces opérations une facture ait été émise conformément à l'article 53, § 2, du Code, avant que la taxe ne soit devenue exigible"* (modification de l'art. 13, § 1, 1°, AR n° 56).

Le régime relatif à l'exercice du droit à déduction par le biais de la déclaration périodique à la TVA n'est par contre pas modifié (art. 4, al. 2, AR n° 3).

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

536

536

Remboursement TVA belge aux assujettis étrangers: circ. 2020/C/89 du 30 juin 2020

Lorsqu'une entreprise étrangère paie la TVA belge, elle a le droit de récupérer la taxe payée de la même manière qu'une entreprise établie en Belgique (AR du 7 novembre 2019).

S'il s'agit d'une entreprise étrangère qui n'est pas tenue d'introduire des déclarations périodiques à la TVA (en Belgique), cette récupération ne peut être réalisée par le biais de la traditionnelle déduction de la taxe acquittée en amont qui figure dans la déclaration. La récupération se fait alors par le biais du mécanisme de remboursement.

A cet égard, une distinction est opérée selon que l'entreprise étrangère est ou non établie dans un autre EM.

- S'il s'agit d'une entreprise étrangère établie hors UE: cfr. procédure décrite à l'art 9, § 2 AR d'exécution n°4.
- Si l'entreprise étrangère est établie au sein UE: procédure décrite à l'AR d'exécution n° 56.

Dans les deux cas, la demande de remboursement doit en principe parvenir "*au plus tard le 30 septembre de l'année civile qui suit la période relative à la demande*" de remboursement.

Remboursement TVA belge aux assujettis étrangers: circ. 2020/C/89 du 30 juin 2020

En ce qui concerne spécifiquement les entreprises établies au sein de l'UE, l'ARE n° 56 disposait que la "*taxe grevant les LB et PS pour lesquelles une facture a été émise [...]*" ne peut être remboursée que "*lorsque la taxe est devenue exigible au cours de la période de remboursement*" (ancien art. 13, § 1, 1°, AR n° 56). L'on entend par "*période de remboursement*", dans ce contexte, "*la période couverte par la demande de remboursement*" (art. 1, 3°, AR n° 56).

Cette situation peut poser problème si la facture n'est pas émise dans les délais, quelle qu'en soit la raison.

Exemple: cas d'une entreprise allemande participant à une foire en Belgique. La TVA belge est due dans la mesure où les PS donnant accès à une foire sont localisées à l'endroit où la manifestation a effectivement lieu. Imaginons que la foire ait eu lieu mi-2017, mais que la facture (avec la TVA belge) n'ait été émise qu'en 2018 et que la TVA n'ait, elle aussi, été payée qu'en 2018. En principe, notre entreprise allemande a, dans ce cas, droit au remboursement de la TVA payée en 2018. Mais il y a de fortes chances que sa demande n'aura pas été acceptée. Comme le service a été presté mi-2017, la TVA était en principe devenue exigible en 2017 (art. 22bis, CTVA). Si l'entreprise allemande a demandé le remboursement TVA belge payée en 2018 dans sa demande de remboursement à introduire pour le 30 septembre 2019 au plus tard, il ne s'agit pas d'une TVA devenue exigible en 2018 (la période de remboursement), mais déjà exigible en 2017. La TVA faisant l'objet de la demande de remboursement ne répondait donc pas à la règle précitée selon laquelle la TVA doit être devenue exigible durant la « *période de remboursement* ».

Remboursement TVA belge aux assujettis étrangers: circ. 2020/C/89 du 30 juin 2020

Cette règle a donc été modifiée fin 2019 sous l'effet de la jp CJUE pour qui le remboursement ne peut être refusé au seul motif que les conditions pour obtenir le remboursement (selon la législation de l'EM dans lequel le remboursement est demandé) n'ont pas été remplies dans les délais.

Le règlement précité a par conséquent été reformulé d'une manière très similaire à ce que l'on peut lire à ce sujet dans la directive TVA (art. 14, al. 1, a), directive 2008/9/CE), et il s'énonce désormais comme suit : la demande de remboursement doit concerner la TVA "*grevant les livraisons de biens et les prestations de services pour lesquelles une facture a été émise [...] au cours de la période de remboursement, à condition que la taxe soit devenue exigible avant ou au moment de l'émission de la facture, ou pour lesquelles la taxe est devenue exigible au cours de la période de remboursement, à condition que pour ces opérations une facture ait été émise [...] avant que la taxe ne soit devenue exigible*" (art. modifié 13, § 1, 1°, AR n° 56).

Remboursement TVA belge aux assujettis étrangers: circ. 2020/C/89 du 30 juin 2020

L'AR d'exécution prévoit donc dorénavant deux hypothèses :

- (1) une facture a été émise au cours de la période de remboursement et la TVA est devenue exigible avant ou au moment de l'émission de la facture;
- (2) la TVA est devenue exigible au cours de la période de remboursement, tandis qu'une facture a été émise avant que la TVA ne soit devenue exigible.

Dans sa première hypothèse, l'arrêté d'exécution n'exige donc plus que la TVA soit devenue exigible *au cours de la période de remboursement*. Il suffit désormais (depuis le 5 décembre 2019, jour où l'AR du 7 novembre 2019 est entré en vigueur sur ce point), que la TVA - relative à une facture émise au cours de la période de remboursement - soit devenue exigible "*avant ou au moment de l'émission de la facture*".

Cette condition est remplie dans notre exemple. La facture a certes été émise tardivement mais la TVA était exigible, quoi qu'il en soit, « avant » qu'elle n'ait été émise. Le droit au remboursement est donc désormais préservé dans ce cas également (sous réserve, bien entendu, d'autres éléments qui pourraient empêcher le remboursement, comme par exemple la prescription).

AR du 7 novembre 2019 (Mon. B. 25 novembre 2019) : autres modifications LawTax

- Se conformant à la jurisprudence européenne, le régime de la **marge bénéficiaire pour les agences de voyages** s'applique désormais également lorsque le client est une personne morale (modification de l'art. 1, AR n° 35).
- Instauration d'une vignette électronique pour l'immatriculation d'un véhicule qui a fait l'objet d'une acquisition intracommunautaire (nouvel art. 5, § 2, AR n° 46).
- Adaptation de l'AR d'exécution n° 31 relatif à la **représentation fiscale** au fait que les entreprises établies dans des pays avec lesquels il existe un "*instrument juridique relatif à l'assistance mutuelle*" ne doivent plus désigner un représentant fiscal (voyez la modification de l'art. 55, CTVA par l'art. 7 de la loi du 2 mai 2019, MB, 15 mai 2019; il s'agit actuellement uniquement de la Norvège).

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

541

541

LawTax

Services de restaurant et de restauration:**Circulaire 2020/C/86 du 29.06.2020**

La circulaire administrative précise – outre les mesures COVID 19 - encore ce qui suit:

Dans sa circulaire du 6 novembre 2017 relative au SCE dans le secteur horeca, l'Adm écrivait que le taux normal de TVA de 21 % "*est applicable à tous les produits préemballés comme les paquets de chips, barres de chocolat, saucisses bifi, friscos, blocs de fromage ou de saucisson préemballés pour la consommation sur place, etc.*".

L'Adm annonce à présent que ce commentaire "*est définitivement abrogé à compter de l'e.v.*" de la réduction tarifaire temporaire. Il en découle que la fourniture des "*produits préemballés*" précités "*dans des cond telles qu'ils sont consommés sur place, entre en considération, en tant que service de restaurant ou de restauration, pour l'application du taux réduit de 6 %*" (à savoir le taux de 6 % applicable de manière temporaire).

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

542

542

Law **Tax****Services de restaurant et de restauration:****Circulaire 2020/C/86 du 29.06.2020**

Cette qualification comme service de restaurant ou de restauration signifie également que :

(1) le chiffre d'affaires, généré par la fourniture précitée de ces produits préemballés, "*doit être pris en compte dans le calcul du seuil de 25.000 EUR, déterminant sur le plan des obligations en matière de système de caisse enregistreuse*" ;

(2) les assujettis TVA qui sont tenus d'utiliser un SCE doivent délivrer "*un ticket d'un tel système pour la fourniture de produits préemballés, que ces derniers soient ou non consommés sur place*". Et les assujettis qui ne sont pas tenus d'utiliser un SCE doivent, quant à eux, délivrer "*une note ou un reçu [...] pour la fourniture de produits préemballés lorsque ces derniers sont destinés à être consommés sur place*" (note ou reçu au sens de l'art. 22, § 1, al. 1, 2°, AR/TVA n° 1).

Notons que l'ancien commentaire précité (qui date de 2017) est "*définitivement*" abrogé.

Même si l'Administration ne le dit pas explicitement, cela pourrait signifier qu'à partir de l'année prochaine (à l'expiration de cette période temporaire de réduction au taux de 6 %), le taux de TVA de 12 % s'appliquera aux produits préemballés en question (c.-à-d. au taux normalement applicable aux services de restaurant et de restauration, qui est actuellement temporairement réduit à 6 %).

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

543

543

Law **Tax****Services de restaurant et de restauration:****Circulaire 2020/C/86 du 29.06.2020**

Cette qualification comme service de restaurant ou de restauration signifie également que :

- "*La fourniture, par les entrepreneurs de pompes funèbres, de nourriture et de boissons destinées à être consommées sur place*", peut "*bénéficier, depuis le 8 juin 2020, du taux réduit de 6 % [...], bien entendu uniquement dans la mesure où ce service ne porte pas sur des boissons alcoolisées*".

- "*Le service de restaurant sous la forme d'un petit déjeuner, fourni par un hôtelier à ses hôtes dans le cadre de l'hébergement leur fourni par cet hôtelier, peut continuer à bénéficier intégralement du taux réduit [permanent] de 6 %*" (tel que visé au chiffre 1, de la rubrique XXX, du tableau A, de l'annexe à l'AR n° 20 fixant les taux de TVA).

- La diminution de taux temporaire doit s'entendre en ce sens qu'elle "*est applicable aux services de restaurant et de restauration visés [...], pour lesquels la taxe devient exigible durant la période qui s'étend du 8 juin 2020 [...] jusqu'au 31 décembre 2020 inclus*".

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

544

544

SDA, décisions anticipées n°2020.0203 du 28 avril 2020 et n° 2020.0235 du 5 mai 2020

LawTax

Administrateur personne physique et cession de droits d'auteur : TVA ou pas ?

- Selon le Service des Décisions anticipées, une personne physique ne doit pas demander de numéro de TVA lorsqu'elle perçoit une rémunération pour les droits d'auteur qu'elle a (con)cédés à la société dans laquelle elle est administrateur.

Pour rappel, les revenus provenant de "*la cession ou la concession de droits d'auteur et de droits voisins*" bénéficient d'un régime avantageux à l'IPP. Les revenus sont présumés de manière irréfragable constituer un revenu mobilier jusqu'à un montant de 37.500 EUR (indexé en 2020 à 62.090 EUR), de sorte qu'ils ne peuvent pas être imposés en tant que revenus professionnels (art. 37, al. 2, CIR 1992). Dans la mesure où ils sont considérés comme mobiliers, les revenus sont imposés au taux de 15 %, après déduction d'un forfait pour charges particulièrement attractif (art. 3-4, AR/CIR 1992).

Par ailleurs, tout un chacun créant des œuvres protégées par les droits d'auteur et cédant ou concédant ses droits sur ces œuvres en vue de leur exploitation, peut faire usage du régime. Son champ d'application est donc plus large que le cas classique de droits d'auteur payés par un éditeur à un auteur. En conséquence, des décisions anticipées confirmant l'application du régime dans d'autres situations sont régulièrement publiées. Certaines de ces décisions traitent du cas des administrateurs personnes physiques qui sont l'auteur d'une œuvre protégée par les droits d'auteur (p.ex. un logiciel informatique) et qui (con)cèdent les droits d'auteur à leur société de management pour lui permettre d'exploiter l'œuvre.

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

545

545

SDA, décisions anticipées n°2020.0203 du 28 avril 2020 et n° 2020.0235 du 5 mai 2020

LawTax

Administrateur personne physique et cession de droits d'auteur : TVA ou pas ?

- Selon le Service des Décisions anticipées, une personne physique ne doit pas demander de numéro de TVA lorsqu'elle perçoit une rémunération pour les droits d'auteur qu'elle a (con)cédés à la société dans laquelle elle est administrateur.

Ces deux décisions anticipées mentionnées ont abordé pour la première fois l'aspect de la TVA.

"*La cession ou la concession d'un brevet, d'une marque de fabrique ou de commerce, d'un droit d'auteur, d'un dessin ou modèle industriel, ou d'autres droits similaires ou l'octroi de licences concernant ces droits*", à titre onéreux, est un service soumis à la TVA (art. 18, § 1, al. 2, 7°, CTVA). La rémunération d'un tel service bénéficie d'ailleurs du taux réduit de TVA de 6 %, sauf dans le cas des droits d'auteur sur les logiciels d'ordinateur (tableau A, rubrique XXIX, point 1 de l'annexe à l'AR n° 20 fixant les taux).

Les administrateurs de sociétés qui agissent comme personne *physique* dans l'exercice normal de leur mission statutaire, apparaissent comme l'organe de la personne morale qu'ils représentent. Pour cette raison, ils sont réputés ne pas agir de manière indépendante, de sorte qu'ils ne sont pas considérés comme des assujettis à la TVA (décision n° E.T. 79.581 du 27 janvier 1994 notons que depuis le 1er juillet 2016, les administrateurs agissant par l'intermédiaire d'une personne *morale* sont obligatoirement considérés comme étant assujettis à la TVA).

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

546

546

SDA, décisions anticipées n°2020.0203 du 28 avril 2020 et n° 2020.0235 du 5 mai 2020

LawTax

Ce régime ne s'applique que dans la mesure où les PP concernées "agissent dans l'exercice normal de leur mission statutaire". Il en découle que si les administrateurs "réalisent à côté de l'exercice normal de leur mandat, d'autres missions particulières qui en dépassent l'exercice normal, ces prestations demeurent soumises à la TVA". Il est "notamment question de missions particulières lorsqu'un administrateur agit, à la demande de la société administrée, contre une rémunération particulière, en qualité de conseiller en gestion d'entreprise ou en placements financiers" (décision n° E.T.127.850 du 30 mars 2016, n° 6 *in fine*).

➤ **La question est alors de savoir si l'administrateur d'une société agit toujours dans l'ex de son mandat lorsqu'il reçoit une rémunération pour la (con)cession de droits d'auteur à sa société?**

Le SDA estime que oui sur pied de la décision administrative de 1994, selon laquelle un administrateur PP agissant dans le cadre de son mandat normal n'est pas réputé agir de manière indépendante.

« Dans ces circonstances, on peut également supposer que les personnes physiques qui, à côté de leur mandat statutaire, (con)cèdent leurs droits d'auteur à la société dont elles sont gérant ou administrateur, ou leur concèdent des licences à propos de ces droits d'auteur, ne sont pas tenues de s'identifier aux fins de la TVA pour la cession ou la concession des droits d'auteur ».

Notons que le SDA semble indiquer qu'il s'agit d'une tolérance (« ne sont pas tenues »), de sorte qu'il n'est pas exclu qu'un administrateur PP puisse toujours demander un numéro de TVA en rapport avec la facturation des rémunérations pour la (con)cession de droits d'auteur sur ses créations, dans la mesure où il s'agirait d'une activité habituelle.

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

547

547

Circulaire 2020/C/98 concernant le taux de TVA applicable aux facettes dentaires

LawTax

Sous certaines conditions, la livraison, l'importation ou l'AIC de facettes peut toutefois être soumise au taux réduit de 6% en application de la rubrique XXIII, 2°, du tableau A de l'annexe à l'AR n°20 fixant les taux de la TVA.

Les caractéristiques objectives et les propriétés des facettes sont déterminantes. Ces caractéristiques diffèrent selon qu'elles sont destinées à être fixées sur des dents naturelles qui sont taillées ou non.

L'administration fait la distinction suivante :

a) Les facettes destinées à être placées sur des dents naturelles qui ne doivent **pas** être **taillées** préalablement, ne sont pas visées par la rubrique XXIII, 2°, précitée.

Dans ce cas, il s'agit de plaques ultra-minces (pas plus de 0.3mm) qui sont collées sur les dents existantes. En raison du caractère très fin de ces plaques, les dents ne doivent pas être taillées.

b) Les facettes destinées à des dents naturelles dont une partie doit être **taillée** au préalable, sont considérées comme des prothèses. C'est pour cette raison qu'elles sont, pour l'application de la TVA, qualifiées d' « articles et appareils de prothèse dentaire », visés à la rubrique XXIII, 2°, précitée.

On entend par taille des dents, toute opération consistant à enlever une partie de l'émail des dents (par ex. par meulage ou traitements acides) et qui est préparatoire au placement des facettes.

Il en résulte logiquement que les facettes destinées à des dents taillées auront une épaisseur plus importante car elles remplaceront une partie de la dent.

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

548

548

Exportation: mise en place d'une procédure électronique

Circulaire 2020/C/87 concernant la mise en place d'une procédure électronique permettant de valider la réalité de l'exportation dans le cadre de l'exemption de la TVA prévue à l'art 39, § 1^{er}, 4^o, CTVA (pas applicable pour tout le monde – par exemple pour Global Blue)

Cette circulaire porte sur l'introduction en Belgique d'une procédure permettant de valider, par voie électronique, la réalité de l'exportation des biens dans le cadre de l'exemption de la TVA dite « franchise voyageur », prévue à l'article 39, § 1^{er}, 4^o CTVA.

A cette fin, le SPF Finances a développé l'application « **DETAX** », gérée par l'Administration générale des Douanes et Accises, afin de délivrer un visa électronique lorsque les conditions légales de l'exemption sont réunies.

Cette application est entrée en service dans sa première phase depuis le 30.06.2020.

Transport exempté relatif à certaines catégories de personnes

Circulaire 2020/C/66 du 11.05.2020

Le transport de malades ou de blessés par des moyens de transport spécialement équipés à ces fins est, sous certaines conditions, exempté de TVA sur la base de l'art 44, § 2, 1^o, b) CTVA.

Conformément à l'art 44, § 2, 1^o, b) CTVA, le transport de malades ou de blessés, par des moyens de transport spécialement équipés à ces fins (par exemple, une ambulance, un hélicoptère du SMUR ...) est exempté de TVA.

Afin de parvenir à une interprétation uniforme du champ d'application de l'article 44, § 2, 1^o, b) précité, l'administration admet que l'exemption est applicable au transport rémunéré de personnes lorsqu'il est, cumulativement, satisfait aux critères suivants :

- véhicule adapté pour transporter tant des personnes assises (fauteuil roulant) que couchées (une civière) ;
- véhicule équipé d'un dispositif d'oxygénation ;
- transport a lieu en présence d'un médecin, d'un infirmier ou d'un accompagnateur (éventuellement le conducteur) titulaire d'un brevet « *Secouriste – ambulancier* » (transport urgent de patients) ou, en ce qui concerne le transport non urgent, d'un ambulancier de transport non urgent de patients, reconnu ;
- transport des personnes se déroule pour des motifs de soins ou de diagnostic.

Prestations de influenceurs - quid TVA ?

LawTax

Question parlementaire n° 146 de monsieur Benoît Piedboeuf du 10.01.2020

Une société établie en Belgique possède plusieurs boutiques de vêtements. Elle fait appel à des influenceurs, qui ont un certain nombre de followers sur les réseaux sociaux, pour promouvoir la marque de vêtements commercialisée.

En échange des PS, la société leur laisse les vêtements pour lesquels ils font la promo.

1. Quel est le régime fiscal (CD et TVA) et social applicable aux PS de ces influenceurs selon qu'ils aient un statut d'indépendant assujetti à la TVA ou de simple particulier ?
2. La même société veut que ses vendeurs/vendeuses en boutique portent les vêtements de la marque pendant les heures de travail, de même que l'ensemble du personnel administratif. Elle leur remet à chacun/chacune trois à quatre vêtements par saison, qui doivent rester en boutique ou au siège de la société en fin de journée.

➤ Quel est le régime fiscal (contributions directes et TVA) et social applicable dans ce cas de figure ? Peut-on considérer qu'il s'agit d'uniformes de travail ?

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

551

551

Prestations de influenceurs - quid TVA ?

LawTax

QP n° 146 de monsieur Benoît Piedboeuf du 10.01.2020**En matière de TVA :**

Les influenceurs effectuent des PS qui leur confèrent la qualité d'assujetti à la TVA au sens **art 4 CTVA**, dans la mesure où ils effectuent ces PS de manière habituelle. Ces influenceurs doivent dès lors en principe être identifiés à la TVA sous le régime d'imposition normal, soumettre leurs PS à la TVA et remplir leurs obligations prévues par la législation, dont notamment l'émission de factures et le dépôt de déclarations périodiques.

Toutefois, il existe un régime dérogatoire en matière d'obligations TVA applicable aux PS des influenceurs, à condition que leur chiffre d'affaires annuel ne dépasse pas 25.000,00€. Ce régime particulier permet notamment aux influenceurs de ne pas s'identifier à la TVA et de ne pas devoir établir les factures relatives à leurs prestations de services ni déposer de déclarations périodiques, mais implique qu'ils renoncent à leur droit à déduction de la TVA

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

552

552

TVA et location immobilière: quid de l'application des droits d'enregistrement?

Décision des services centraux du 27 janvier 2020 (Décision EE/107.200)

Contexte:

Depuis 2019, le bailleur et le preneur peuvent choisir conjointement de soumettre la location d'un immeuble neuf (ou transformé en profondeur) à la TVA (art. 44, § 3, 2°, d, CTVA). Par ailleurs, la location de courte durée d'un bâtiment est - sauf dans certains cas - obligatoirement soumise à la TVA (art. 44, § 3, 2° a, dernier tiret, CTVA).

La question doit être posée de savoir si le droit d'enregistrement proportionnel de 0,20 % lors de l'enregistrement du contrat de location reste dû.

Selon une décision du 27 janvier 2020 des Services centraux compétents en matière de droits d'enregistrement, il semble que oui...

LawTax

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

553

553

TVA et location immobilière: quid de l'application des droits d'enregistrement?

Décision des services centraux du 27 janvier 2020 (Décision EE/107.200)

Contexte:

Les "*baux, sous-baux et cessions de baux de biens immeubles*" sont soumis à un droit d'enregistrement (fédéral) de 0,20 % (art. 83, al. 1, 1°, c.enr.).

Pour les *baux à durée limitée*, le droit dû est calculé sur le "*montant cumulé des loyers et des charges imposées au preneur*". Dans le cas des *baux à durée illimitée*, la base imposable correspond à "*une somme formée de dix fois le loyer et les charges [annuels], sans que cette somme puisse être inférieure au montant cumulé des loyers et des charges imposées au preneur pour la durée minimum prévue dans l'acte de bail*". En cas de *cession de bail*, "*le montant ou la valeur des prestations éventuellement stipulées au profit du cédant est ajouté à la base de perception telle qu'elle est déterminée ci-avant*" (art. 84, c.enr.).

Le code des droits d'enregistrement prévoit toutefois une *exemption* du droit proportionnel pour "*les contrats de location-financement d'immeubles*" soumis à la TVA (art. 159, 10°, c.enr.). Dans ce cas, seul le droit d'enregistrement fixe général de 50€ est perçu lors de l'enregistrement du contrat. Cela vaut également en cas de cession à titre onéreux d'un tel contrat de location-financement puisque cette cession est en effet elle aussi soumise à la TVA et réputée tomber sous l'exemption de l'article 159, 10°, c.enr.

LawTax

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

554

554

TVA et location immobilière: quid de l'application des droits d'enregistrement?

Décision des services centraux du 27 janvier 2020 (Décision EE/107.200)

Contexte:

Pour les autres types de baux soumis à la TVA, le code des droits d'enregistrement ne prévoit aucune exemption du droit proportionnel. Outre la TVA, il y a donc lieu de payer, en principe du moins, un droit d'enregistrement de 0,20 %.

Pour certaines prestations de services soumises à la TVA, par tolérance, l'Administration fiscale considère toutefois qu'elles ne sont pas considérées comme des baux d'immeubles, même si elles comprennent l'obligation "*de procurer la jouissance d'un bien immeuble*". Tel est le cas pour :

- ✓ la mise à disposition d'un emplacement de parking pour véhicules (*Rec.gén.enr.not.*, 1995, n° 24.439);
- ✓ la concession du droit d'exercer une activité professionnelle, comme l'exploitation d'un point de vente dans un hôtel ou l'exploitation d'une station-service (décision du 2 février 1990, *Rép. RJ*, E 19/15-03; *Rec.gén.enr.not.* 1991, n° 23.961);
- ✓ la mise à disposition de biens immeubles par nature pour l'exploitation des ports, des voies navigables et des aéroports (décision n° E.E./ 106.132 du 18 juin 2014; non publiée);
- ✓ La mise à disposition d'un emplacement pour *l'entreposage* de biens n'est pas non plus soumise au droit proportionnel (décision n° E.E./83.039 du 18 décembre 1972; Q.parl. n° 290 du 24 juillet 2008).

LawTax

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

555

555

TVA et location immobilière: quid de l'application des droits d'enregistrement?

Décision des services centraux du 27 janvier 2020 (Décision EE/107.200)

Décision:

La décision précitée du 27 janvier 2020 part de l'enregistrement obligatoire des baux (art. 19, al. 1, 3°, c.enr.). Il vise tout d'abord la location d'immeubles "*affectés exclusivement au logement d'une famille ou d'une personne seule*" (ces baux sont enregistrés "gratuitement"; cfr. art. 161, 12°, b, c.enr.). A côté de ces baux, il y a les "autres" locations, notamment les locations de bureaux, magasins et autres immeubles professionnels.

Selon la décision, le droit de 0,20 % doit être prélevé sur l'enregistrement de ces "autres" baux. Les exceptions existantes pour les parkings, etc., ne sont que le résultat d'une « tolérance administrative ». L'Administration conservera ces anciennes tolérances, mais ne les étendra pas. Ainsi, aucune exemption de droits d'enregistrement proportionnels n'est accordée pour la mise à disposition, à des fins autres que de logement, de biens immeubles par nature, pour une période de maximum six mois, ni pour la location d'un bâtiment ou fraction d'un bâtiment, que le preneur utilise exclusivement pour son activité économique lui conférant la qualité d'assujetti, pour autant que le bailleur et le preneur aient opté conjointement pour la taxation de cette location.

L'Administration taxera donc ces contrats en tant que locations immobilières.

LawTax

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

556

556

TVA et location immobilière: quid de l'application des droits d'enregistrement?

LawTax

Décision des services centraux du 27 janvier 2020 (Décision EE/107.200)

Décision:

Notons qu'il est possible qu'un contrat de bail ait déjà été enregistré et que les parties n'incluent leur option pour l'application de la TVA que dans un addendum *ultérieur* (rappelons que ceci est encore possible jusqu'au 29 février 2020. Dans ce cas, un droit de 0,20 % a déjà été payé.

Selon la décision, l'addendum se limite à la reconnaissance par les deux parties du fait que les conditions de l'exercice de l'option sont remplies et à établir que les deux parties exercent l'option, de sorte que le contrat de bail enregistré n'est pas modifié. Cet addendum ne doit pas obligatoirement être enregistré.

Si cet addendum est néanmoins présenté à l'enregistrement, le droit fixe général est dû.

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

557

557

TVA et location immobilière: quid de l'application des droits d'enregistrement?

LawTax

Décision des services centraux du 27 janvier 2020 (Décision EE/107.200)

Décision:

Le point de vue de l'Administration fiscale a également des répercussions sur un certain nombre d'autres opérations non expressément visées dans la décision.

- En cas de tacite reconduction d'un contrat de location soumise à taxation moyennant option, aucune déclaration supplémentaire ne doit être établie par les parties (**art. 7^{quater}, § 3, AR n° 10**). Une tacite reconduction entraîne en effet l'application des mêmes conditions contractuelles entre les parties. Le bail reconduit reste donc soumis à la TVA. Cela n'empêche toutefois pas qu'il s'agisse à nouveau d'un bail devant être enregistré (*Rép. RJ, E 84/06-01*), et sur lequel, selon le raisonnement de la décision du 27 janvier 2020, le droit de 0,20 % est dû.
- La cession d'un bail contre paiement d'une indemnité est aussi soumise à la TVA depuis l'année dernière, indépendamment du fait que le bail soit lui-même soumis ou non à la TVA. Il y aura donc lieu de facturer la TVA sur le prix de la cession. Comme précisé ci-avant, selon le code des droits d'enregistrement, la cession d'un bail donne lieu elle aussi à perception du droit d'enregistrement. Compte tenu de la décision du 27 janvier 2020, il doit être compris que l'application de la TVA sur la cession n'exclut pas que le droit de 0,20 % soit également perçu sur le prix de la cession et les loyers à venir.

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

558

558

TVA et location immobilière: quid de l'application des droits d'enregistrement?

LawTax

Décision des services centraux du 27 janvier 2020 (Décision EE/107.200)

Décision:

Emplacement pour l'entreposage : pas de taxation complémentaire

Il est admis par tolérance administrative que la mise à disposition d'espaces d'entreposage n'est pas soumise au droit d'enregistrement proportionnel.

Dans le nouveau régime, une telle mise à disposition est par ailleurs uniquement soumise à la TVA (en cas de location à un assujetti) lorsque les parties ont expressément opté pour soumettre le contrat à la TVA.

Se pose alors la question de savoir si cela a des conséquences pour l'exemption du droit d'enregistrement.

Selon la décision du 27 janvier 2020, ce régime optionnel ne modifie en principe en rien la tolérance existante en matière de droits d'enregistrement. La mise à disposition d'emplacements pour l'entreposage ne constitue en effet pas une location (dans l'acception qui doit lui être donnée pour la TVA) et ne doit par conséquent pas obligatoirement être enregistrée. Si ce contrat est néanmoins présenté à l'enregistrement, le droit fixe général est dû.

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

559

559

Régime TVA optionnelle - quid TVA/droits d'enregistrement ?

LawTax

QP n°55003516C de monsieur Steven Matheï du 3 juin 2020

Question:

Depuis le 1^{er} janvier 2019, il est possible de donner un bien en location avec TVA et de récupérer ainsi la TVA de la construction.

Certains citoyens craignent cependant que les baux avec TVA s'accompagnent non pas du droit fixe de 50 euros, mais de droits d'enregistrement de 0,2 %.

Le ministre estime-t-il également qu'il convient d'éviter la double imposition et que les baux doivent être enregistrés moyennant le paiement d'un droit fixe plutôt que d'un droit d'enregistrement de 0,2 %?

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

560

560

Régime TVA optionnelle - quid TVA/droits d'enregistrement ? QP n°55003516C de monsieur Steven Matheï du 3 juin 2020

LawTax

Réponse:

Le Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe ne prévoit actuellement aucune autre exemption au droit d'enregistrement proportionnel que celle ayant trait au droit proportionnel pour les contrats de location-financement d'immeubles.

Une exemption générale nécessiterait une modification de ce Code.

Il ne s'agit pas en l'occurrence d'une double imposition.

Les impôts directs et indirects ne s'excluent pas. Il en va de même pour la coexistence de la TVA et des droits d'enregistrement.

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

561

561

TVA et donation de biens alimentaires

LawTax

L'AR du 28 mai 2019 (créant un nouvel AR n°59) est déjà adapté par l'AR du 18 mai 2020

Don de biens alimentaires ou non alimentaires : (nouvelles) modalités

Principe: Lorsqu'un assujetti à la TVA prélève un bien de son entreprise pour le transmettre à titre gratuit, cette opération est assimilée à une livraison lorsqu'il a déduit la taxe lors de l'acquisition de ce bien. La TVA est due sur ce prélèvement. Toutefois, cette règle connaît un certain nombre d'exceptions (dans ces cas, aucune TVA ne doit être payée au moment du prélèvement, bien que la TVA qui grève les frais exposés reste déductible).

Don d'aliments

L'une de ces exceptions concerne le don « à des fins caritatives » d'aliments dont les caractéristiques intrinsèques ne permettent plus qu'ils soient vendus "*dans les conditions initiales de commercialisation*". Le législateur a confié au Roi la mission de déterminer les conditions d'application de cette exception. Ce fut fait l'année dernière par l'AR du 28 mai 2019 qui a créé l'AR-TVA n° 59 et qui est entré en vigueur le 30 juin 2019. L'AR du 18 mai 2020 (MB, 25 mai 2020) adapte le régime sur un certain nombre de points.

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

562

562

TVA et donation de biens alimentaires

L'AR du 28 mai 2019 (créant un nouvel AR n°59) est déjà adapté par l'AR du 18 mai 2020

Don de biens alimentaires ou non alimentaires : (nouvelles) modalités

- Le don doit être fait à des organismes spécifiques, tels que des "*organismes caritatifs*" qui sont "*reconnus*" par l'autorité publique compétente. Toutefois, selon le Rapport au Roi qui accompagne ce nouvel AR, "*il est apparu que toutes les autorités concernées ne prévoyaient pas nécessairement de procédure formelle de reconnaissance de ces organismes caritatifs*". Pour faire face à de telles situations, un organisme est désormais "*réputé*" reconnu "*s'il peut fournir une attestation de l'autorité compétente confirmant que l'organisme*" répond aux conditions fixées par l'AR (l'organisme est engagé dans la lutte contre la pauvreté et dans la distribution des biens alimentaires visés, il est en mesure de distribuer ces biens alimentaires dans de bonnes conditions, etc.);

L'AR ajoute également une nouvelle catégorie de bénéficiaires éligibles : les "*plateformes de distribution*" qui sont agréées selon une procédure à déterminer par le ministre des Finances. Une liste des plateformes de distribution agréées sera publiée sur le site internet de l'Administration en charge de la TVA;

- Ce régime suppose le respect de certaines formalités. Par exemple, pour chaque don, un document doit être établi dans lequel sont mentionnées les données énumérées dans l'AR (par dérogation, un document récapitulatif mensuel peut également être utilisé). Désormais, le document doit également indiquer la "*raison*" "*pour laquelle les biens ne peuvent plus être vendus dans des conditions de commercialisation normales*".

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

563

563

TVA et donation de biens alimentaires

L'AR du 28 mai 2019 (créant un nouvel AR n°59) est déjà adapté par l'AR du 18 mai 2020

Don de biens non alimentaires

La loi du 7 avril 2019 (MB, 6 mai 2019) avait aussi introduit une nouvelle exception au régime des prélèvements à partir du 16 mai 2019. Il s'agit de la remise gratuite à des fins caritatives de biens non alimentaires de première nécessité (autres que les biens pouvant être utilisés de manière durable) "*dont les caractéristiques intrinsèques ne permettent plus, à quelque stade du circuit économique que ce soit, qu'ils soient vendus dans les conditions initiales de commercialisation*". L'AR précité du 18 mai 2020 ajoute désormais également les conditions d'application de cette exception à l'AR-TVA n° 59. Elles sont conformes aux conditions précédemment publiées par l'Adm dans ses commentaires sur le régime (*circulaire 2019/C/48 du 13 juin 2019*).

- En ce qui concerne les biens visés, l'AR contient toutefois une précision supplémentaire selon laquelle il doit s'agir de produits non alimentaires de première nécessité "*dont la valeur de revente diminue de manière significative dès leur première utilisation*". L'AR confirme également que l'impossibilité de vendre les marchandises dans des conditions de commercialisation normales doit être due à l'une ou plusieurs des raisons suivantes : "*la date de péremption ou d'utilisation du produit, selon le cas, approche ou a expiré au moment du prélèvement du bien*"; "*l'emballage du bien est détérioré ou n'est pas conforme au standard de commercialisation du producteur ou du commerçant*"; "*le bien ne répond pas au standard de production fixé par le producteur*"; ou "*la période de commercialisation habituelle du bien est dépassée*".

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

564

564

TVA et donation de biens alimentaires

L'AR du 28 mai 2019 (créant un nouvel AR n°59) est déjà adapté par l'AR du 18 mai 2020

Don de biens non alimentaires

- En ce qui concerne les bénéficiaires éligibles du don, l'AR reprend, pour ce qui concerne les organismes caritatifs, la procédure de reconnaissance alternative telle qu'elle figurait déjà dans la circulaire précitée (et telle qu'elle s'applique désormais dans le cadre des dons de denrées alimentaires). Ici aussi, les plateformes de distribution agréées font partie des bénéficiaires (comme la circulaire l'acceptait déjà).
- En ce qui concerne le document à établir (par don ou par mois), l'AR ajoute également ici (par rapport à la circulaire) l'obligation de mentionner "*la raison pour laquelle les biens ne peuvent plus être vendus dans des conditions de commercialisation normales*".

Entrée en vigueur

Le régime s'applique aux biens qui, à compter du 1^{er} juillet 2020, "*font l'objet d'un prélèvement en vue de leur remise à des fins caritatives*" (le premier jour du mois qui suit l'expiration d'un délai de dix jours prenant cours le jour qui suit sa publication au *Moniteur belge*).

TVA – Traitement des bons d'achat – circulaire n° 2020/C/121 du 18 septembre 2020

Depuis le 1^{er} janvier 2019, le traitement TVA des bons a été revu.

L'Administration vient de publier une circulaire détaillée qui remplace les 'FAQ' concises qu'elle avait publiées précédemment sur le nouveau régime.

Il ressort notamment de la nouvelle circulaire que l'Administration a révisé sa position concernant le cas où un vendeur, par l'octroi d'un bon d'achat, rembourse intégralement au consommateur "*la valeur totale du bien de consommation dans le cadre d'une obligation légale de garantie*". Ainsi, alors qu'elle considérait auparavant qu'il ne s'agissait pas d'un « bon » au sens du nouveau régime de TVA 2019, l'Administration accepte désormais que ce puisse être le cas (n° 3.1.2 de la nouvelle circulaire).

Programme:

LawTax

1. Qui ?

2. Quoi ?

3. Où ?

4. Combien ?

5. Redevable ?

6. Déduction ?

7. Diversités d'automne

8. Procédure

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

567

567

LawTax

Responsabilité de l'Etat dans un cas d'instructions TVA erronées (Anvers, 15 décembre 2020, 2018/RG/2089)

La Cour d'appel d'Anvers condamne l'Etat belge, en vertu de l'article 1382 du code civil, à indemniser une entreprise à laquelle une exonération de TVA avait été refusée à tort, et dont les clients avaient ensuite réclamé la TVA indûment facturée. Il s'agit de la fameuse saga de l'exonération de TVA pour la formation des pilotes de ligne par des entreprises commerciales. Commençons par résumer le contexte de l'affaire.

Contexte légal et réglementaire

Jusqu'à sa modification par la loi du 17 juin 2013, l'article 44, § 2, 4° du code de la TVA octroyait une exonération pour les prestations de services ayant pour objet l'enseignement scolaire ou universitaire, la formation ou le recyclage professionnel ainsi que les prestations de services et les livraisons de biens qui leur sont étroitement liées, effectuées par des organismes qui sont reconnus à ces fins par l'autorité compétente, par des établissements qui sont annexés à de tels organismes ou en dépendent (= mauvaise transposition de l'art 13A, 1, i 6^{ème} directive, actuel article 132, 1, i directive 2006/112/CE relative à la TVA, qui prévoit une exonération pour *"la formation ou le recyclage professionnel, ainsi que les prestations de services et les livraisons de biens qui leur sont étroitement liées, effectués par des organismes de droit public de même objet ou par d'autres organismes reconnus comme ayant des fins comparables par l'Etat membre concerné"*). L'article 133 de la directive 2006/112/CE relative à la TVA prévoit la possibilité, pour les Etats membres, de subordonner l'exonération à certaines conditions, dont celle qui prévoit que les organismes d'enseignement *"ne doivent pas avoir pour but la recherche systématique du profit"*.

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

568

568

Responsabilité de l'Etat dans un cas d'instructions TVA erronées (Anvers, 15 décembre 2020, 2018/RG/2089)

Contexte légal et réglementaire (suite)

Dans une circulaire n° 25 du 24 décembre 1993, l'Administration belge déclara que cette exonération ne s'appliquait - s'agissant des organismes de droit privé - que lorsque la formation professionnelle était effectuée par des organismes dépourvus de but de lucre. Les entreprises commerciales étaient par conséquent exclues. Cette circulaire fut annulée par le Conseil d'Etat le 30 mai 2005, étant donné que l'exclusion des entreprises commerciales ne figurait pas dans la loi et qu'il n'avait pas été démontré qu'elle répondait à l'objectif incontestable du législateur.

Le 14 janvier 2010, la Cour de Cassation estima elle aussi que le législateur n'avait "*pas réservé ni implicitement, ni explicitement*", l'exonération relative aux prestations de services ayant pour objet l'enseignement scolaire ou la formation professionnelle effectuées par des "*organismes autres de droit public, à des organisations qui ne [recherchaient] pas systématiquement le profit*".

Par la suite, l'Administration laissa le choix, en particulier aux entreprises commerciales qui assuraient la formation de pilote de ligne, de facturer avec ou sans TVA, en attendant une modification de la loi.

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

569

569

Responsabilité de l'Etat dans un cas d'instructions TVA erronées (Anvers, 15 décembre 2020, 2018/RG/2089)

Les faits:

Une SA assurait la formation de pilote de ligne. Elle avait facturé la formation avec TVA, conformément à la circulaire n° 25.

En 2012, elle fut mise en demeure, par ses anciens clients, de rembourser cette TVA au motif d'un paiement indu. Elle cita elle-même l'Etat belge en garantie. Le tribunal 1^{ère} instance d'Anvers estima l'action des clients contre la SA fondée car toutes les conditions légales pour bénéficier de l'exonération étaient remplies. Mais il rejeta la citation en garantie de la SA contre l'Etat belge, estimant qu'il ne s'agissait pas d'un cas de confiance légitime étant donné que la SA aurait pu appliquer la loi plutôt que la circulaire et aurait donc pu appliquer l'exonération.

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

570

570

Responsabilité de l'Etat dans un cas d'instructions TVA erronées (Anvers, 15 décembre 2020, 2018/RG/2089)**L'arrêt:**

- Anvers confirme le bien-fondé de la demande de remboursement de la TVA par les clients au motif d'un paiement indu. Par référence aux arrêts précités du Conseil d'Etat et de la Cour de cassation, elle constate que les formations professionnelles pour les pilotes ne pouvaient être exclues de l'exonération au seul motif qu'elles avaient été données par une société commerciale. Les conditions légales de l'exonération étaient remplies. La Cour souligne d'ailleurs que l'Etat ne peut opposer l'effet direct d'une directive aux justiciables. La SA est donc par principe tenue de rembourser la TVA facturée à tort à ses clients;
- De plus, Anvers, contrairement au tribunal 1^{ère} instance, accède à la demande de la SA de condamner l'Etat belge en garantie, au motif qu'elle a agi conformément aux instructions de l'Etat : elle s'est référée à la **circulaire n° 25** et, après son annulation par le Conseil d'Etat, s'est conformée à l'avis de l'Administration selon lequel on avait le choix de facturer ou non la TVA en attendant une modification de la loi.

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

571

571

Responsabilité de l'Etat dans un cas d'instructions TVA erronées (Anvers, 15 décembre 2020, 2018/RG/2089)**L'arrêt:**

Pour la Cour, il est établi que la SA a été induite en erreur par l'Administration:

- d'une part par la **circulaire n° 25**, où il était indiqué, contra legem, que l'exonération ne s'appliquait qu'aux organismes de droit privé qui ne poursuivent pas un but de lucre, et,
- d'autre part parce que son avis indiquait formellement, après l'annulation de cette circulaire - également contra legem - qu'il existait un choix d'appliquer ou non la TVA pour les formations professionnelles de pilote de ligne.

La Cour prend également en considération les notes adressées au ministre des Finances, dans lesquelles l'Adm a indiqué qu'elle se résignerait sur le fond au principe selon lequel les formations professionnelles de pilote assurées par des entreprises commerciales sont exonérées de TVA jusqu'au 31 décembre 2013 en application de **l'article 44, § 2, 4° du code de la TVA**.

En l'espèce, les conditions d'exonération telles que définies à l'article 44, § 2, 4°, code de la TVA, étaient remplies ab initio. Or, en maintenant le contraire, l'Etat belge a agi en violation de la loi. Ce qui constitue sans nul doute une erreur dans son chef, erreur qui a causé un dommage, à savoir que la TVA facturée à tort doit être remboursée aux clients. Le fait que la SA ait usé de son droit à déduction en matière de TVA ne porte nullement préjudice à l'existence de ce dommage, ni à son montant.

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

572

572

Responsabilité de l'Etat dans un cas d'instructions TVA erronées (Anvers, 15 décembre 2020, 2018/RG/2089)

L'arrêt:

Cette dernière affirmation de la Cour, relative au montant du dommage pourrait faire l'objet de critiques.

On peut difficilement nier que la déduction des TVA supportées en amont, qui est exclue pour les opérations exonérées en vertu de l'art 44 CTVA a constitué un avantage pour la SA, qui réduit ainsi son dommage final. D'un autre côté, il ne semble pas exclu que la taxe déduite à tort, soit encore due au Trésor, ne fût-ce que sur la base des notes de crédit que la SA doit envoyer à ses clients, à condition que le recouvrement ne soit pas encore prescrit (art. 81bis, code de la TVA). Mais dans le même temps, il convient de tenir compte du fait que celui qui n'a pas droit à la déduction de la TVA, répercute normalement le coût de cette taxe dans ses prix.

Dès lors, le calcul du montant exact du dommage nous semble nettement plus compliqué que ne le laisse entendre la Cour.

Notons que sur le plan du principe, la Cour n'a aucune difficulté à accepter la responsabilité de l'Etat pour des instructions incorrectes données en matière de TVA. Quid, alors, de l'argument du tribunal de première instance, selon lequel on ne pouvait pas invoquer la confiance légitime, dès lors que la SA aurait pu appliquer la loi et, partant, aurait pu appliquer l'exonération ? De toute évidence, la Cour se laisse influencer par l'idée formulée d'une manière particulièrement percutante par Koen GEENS il y a une quarantaine d'années : nul n'est censé ignorer la loi, a fortiori quand on est ministre (K. GEENS, "Binden circulaires, toezeggingen of inlichtingen de fiscus ?", TFR Fiskofoon, 1983, p. 9, cité par le Fiscologue, n°1697 du 9 avril 2021).

L'administration de la TVA doit-elle prévenir une visite? – Cassation 14 janvier 2021

En 2019, la Cour d'appel de Bruxelles dans son arrêt du 21 mai 2019 avait considéré que l'Administration, lors d'une visite (au demeurant valable en droit) portant sur la situation fiscale de la société A, ne pouvait pas élargir ses pouvoirs d'enquête au contrôle sur place de documents relatifs à la société B.

Selon la Cour d'appel de Bruxelles, adopter un autre raisonnement signifierait en effet que la visite ainsi élargie à la société B ne satisfait pas à l'exigence de « prévisibilité » - à l'égard de cette dernière société - et serait dès lors contraire à l'article 8.1. de la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme (CEDH) en matière de droit au respect de la vie privée.

Cet arrêt est cassé par la Cour de cassation.

Selon la Cour de cassation, l'exigence de prévisibilité prescrite par l'article 8, CEDH est rencontrée dès lors que la loi indique avec suffisamment de clarté à quoi le contribuable doit pouvoir s'attendre (à savoir, qu'une visite domiciliaire peut être effectuée chez lui à tout moment). Elle n'exige pas que la visite elle-même soit prévisible dans un cas concret. Selon la Cour de cassation, la Cour d'appel confond "la prévisibilité de la loi et la prévisibilité d'une investigation en particulier".

Amendes pour déduction illégale de la TVA – le sursis doit être envisageable

Cour constitutionnelle, 20 février 2020, n°32/2020

En réponse à des QP, la CC avait déjà décidé que le régime des amendes proportionnelles (à caractère pénal) infligées par l'Administration sur base de l'art 70, § 1, al. 1 (infractions à l'obligation d'acquitter la TVA) et art 70, § 2 CTVA (infractions à l'obligation de facturation prévue en matière de TVA) est discriminatoire dans la mesure où il ne permet pas au juge d'assortir l'amende d'un "sursis" (alors qu'un tel sursis - qui implique que l'on sursoie à l'exécution de la peine durant une période déterminée - peut être accordé, en vertu de la loi, dans le cas de sanctions pénales ordinaires).

La CC décide dans ce nouvel arrêt que le régime des amendes TVA proportionnelles infligées par l'Administration sur base de l'art 70, § 1bis CTVA (amende pour déduction induue ou abusive de la TVA) est discriminatoire pour les mêmes motifs. La Cour ajoute ici aussi que cela *"n'a toutefois pas pour conséquence que cette disposition ne pourrait plus, dans l'attente d'une intervention législative, être appliquée par les juridictions", du moins "lorsque celles-ci constatent que les infractions sont établies, que le montant de l'amende n'est pas disproportionné à la gravité de l'infraction et qu'il n'y aurait pas eu lieu d'accorder un sursis même si cette mesure avait été prévue par la loi"*.

Rappelons que la Cour de cassation a déduit de cette considération de la CC que le juge qui confirme l'application d'une amende, *"sans constater qu'il n'y aurait pas eu lieu d'accorder un sursis [...] même si cette mesure avait été prévue par la loi"*, viole le principe d'égalité garanti par la Constitution. Il faut toutefois, dans ce cas, que le contribuable ait d'abord demandé un sursis.

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

575

575

Surséance indéfinie au recouvrement. Quelques nouvelles précisions intéressantes - Circulaire 2020/C/119 du 14 septembre 2020

Pour rappel, l'adm. peut, sous certaines conditions et sur demande, accorder une surséance indéfinie au recouvrement de l'IPP en faveur d'un redevable qui se trouve dans une situation dans laquelle il n'est *"pas en état, de manière durable, de payer ses dettes exigibles ou encore à échoir"* (ancien art. 413bis et s., CIR 1992). Elle peut aussi accorder une telle mesure en TVA à une PP qui n'a plus la qualité d'assujetti et qui *"se trouve dans une situation dans laquelle [elle] n'est pas en état, de manière durable, de payer ses dettes exigibles"* (ancien art. 84quinquies et s., CTVA).

Cette mesure a été modifiée sur certains points suite à son transfert dans le nouveau code du recouvrement. Dans la circulaire consacrée à ces modifications, l'Adm. confirme que le champ d'application de la mesure a été étendu à toutes les créances fiscales et non fiscales relevant du nouveau code (sauf pour les sommes dues par un débiteur d'aliments à titre de pensions alimentaires dans le cadre de la loi du 21 février 2003).

L'Adm signale aussi pour la TVA, *"qu'il n'est plus exigé que la TVA pour laquelle la surséance indéfinie au recouvrement est demandée, soit relative à une activité antérieure définitivement arrêtée". Un "assujetti à la TVA peut désormais aussi demander la surséance indéfinie au recouvrement pour des dettes TVA relatives à son activité économique actuelle"*.

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

576

576

Surséance indéfinie au recouvrement. Quelques nouvelles précisions intéressantes - Circulaire 2020/C/119 du 14 septembre 2020

Par ailleurs, l'Adm confirme que désormais la surséance indéfinie au recouvrement peut être demandée par "chaque codébiteur, personne physique" (et donc plus uniquement par le conjoint sur les biens duquel l'imposition est mise en recouvrement).

Selon la circulaire, le régime "*est donc ouvert à tous les codébiteurs peu importe leur qualité*" (comme par ex. "*héritiers, associé qui est solidairement tenu aux engagements d'une société, cédant d'un fonds de commerce, etc.*").

Comme précédemment, le refus d'accorder la surséance indéfinie peut faire l'objet d'un recours administratif auprès d'une commission de recours spéciale.

Mais le nouveau régime ne reprend plus la règle selon laquelle aucun recours n'est possible à l'encontre d'une décision de la commission de recours. "*En conséquence, il est désormais possible d'introduire un recours devant le tribunal de première instance contre les décisions de la commission qui statue en appel sur la demande de surséance indéfinie*".

Arrêt CJUE du 4 juin 2020, SC C,F SRL, Affaire C-430/19

Faits

CF, une société commerciale. Pendant la période allant du 29 août 2016 au 13 avril 2017, elle a fait l'objet d'un contrôle fiscal par l'agence départementale portant, d'une part, sur l'impôt sur les sociétés afférent à la période allant du 1er janvier 2011 au 31 décembre 2016 et, d'autre part, sur la TVA afférente à la période allant du 1er mars 2014 au 31 décembre 2016.

Ce contrôle fiscal a été suspendu pendant six mois pour permettre à la direction régionale, chargée de la lutte contre la fraude, de mener une enquête, à laquelle a participé le ministère public près le Tribunal Cluj (tribunal de grande instance de Cluj, Roumanie). L'enquête pénale s'est clôturée par une décision de classement sans suite.

Selon l'Administration fiscale roumaine, les opérations commerciales entre CF et deux de ses fournisseurs étaient fictives.

Le représentant légal de CF aurait été invité au siège de l'agence départementale pour y recevoir une copie de ce rapport de contrôle fiscal.

CF a contesté la régularisation et a demandé à avoir accès à l'intégralité de son dossier administratif. Elle a indiqué ne pas avoir été informée, au moment du contrôle fiscal, de la manière dont l'enquête pénale a pu influencer le contrôle des autorités fiscales.

Arrêt CJUE du 4 juin 2020, SC C, F SRL, C-430/19

LawTax

À la suite du rejet de sa réclamation par ces autorités, CF a introduit un recours.

La juridiction relève que, selon les autorités fiscales roumaines, la responsabilité de CF était engagée pour le comportement fiscal inadéquat de ses fournisseurs.

Selon lesdites autorités, le caractère fictif des opérations commerciales entre CF et lesdits fournisseurs découlait du fait que CF ne pouvait pas présenter de documents justificatifs autres que la facture fiscale. *Pourtant, conformément à la réglementation roumaine, le seul document justificatif que le contribuable est tenu de produire aux fins d'exercer le droit à déduction tant en matière de TVA qu'en matière d'impôt sur les sociétés serait la facture fiscale*

Cette juridiction constate qu'il est impossible de déterminer la manière dont le contrôle fiscal effectué par l'agence départementale a été influencé par l'enquête menée par la direction régionale, chargée de la lutte contre la fraude. De même, ladite juridiction n'aurait pas connaissance des indices ayant conduit les autorités fiscales à considérer que les opérations commerciales intervenues entre CF et ses fournisseurs étaient fictives.

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

579

579

Arrêt CJUE du 4 juin 2020, SC C, F SRL, C-430/19

LawTax

Dans ces conditions, le Tribunal a décidé de surseoir à statuer et pose les questions préjudicielles suivantes :

1) À la lumière du principe de respect des droits de la défense, tel que défini dans la jurisprudence de la Cour établie jusqu'à présent [...], un acte administratif fiscal adopté à l'encontre d'un particulier peut-il et doit-il être frappé de nullité expresse lorsque celui-ci n'a pas eu la possibilité d'accéder aux informations sur le fondement desquelles ledit acte a été adopté contre lui, alors que cet acte fait référence à certains éléments du dossier administratif ?

2) Les principes de neutralité, de proportionnalité et d'équivalence s'opposent-ils à l'exercice du droit à déduction aux fins de la TVA et de l'ISoc par une société dont le comportement est irréprochable d'un point de vue fiscal, l'exercice du droit à déduction aux fins de l'ISoc étant refusé en raison du comportement fiscal prétendument inapproprié des fournisseurs sur le fondement d'éléments tels que le manque de ressources humaines ou de moyens de transport, alors que l'autorité fiscale ne prouve l'existence d'aucune démarche à l'issue de laquelle la responsabilité fiscale ou pénale desdits fournisseurs aurait été engagée ?

3) Une pratique nationale consistant à subordonner l'exercice du droit à déduction TVA et de l'ISoc à la détention de justificatifs en sus de la facture fiscale, tels que devis ou états d'avancement, qui ne sont pas clairement et précisément définis dans la législation fiscale nationale, est-elle compatible avec le droit de l'Union ?

4) Peut-on considérer, à la lumière de la jurisprudence de l'arrêt du 17/12/2015, WebMindLicenses (C-419/14), qu'il existe une fraude fiscale lorsqu'un contribuable acquiert des biens et services auprès d'un contribuable qui bénéficie d'un autre régime fiscal que lui ? »

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

580

580

Arrêt CJUE du 4 juin 2020, SC C, F SRL, C-430/19

Décision CJUE

Le principe général du droit de l'Union du respect des droits de la défense doit être interprété en ce sens que, si, dans le cadre de procédures administratives nationales de contrôle et de détermination de la base d'imposition de la taxe sur la valeur ajoutée, un assujetti n'a pas eu la possibilité d'accéder aux informations figurant dans son dossier administratif et qui ont été prises en considération lors de l'adoption d'une décision administrative lui imposant des obligations fiscales supplémentaires, alors que la juridiction saisie constate que, en l'absence de cette irrégularité, la procédure aurait pu aboutir à un résultat différent, ce principe exige que cette décision soit annulée.

Les principes régissant l'application, par les États membres, du régime commun de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA), en particulier ceux de neutralité fiscale et de sécurité juridique, doivent être interprétés en ce sens qu'ils s'opposent à ce que, en présence de simples soupçons non étayés de l'administration fiscale nationale quant à la réalisation effective des opérations économiques ayant donné lieu à l'émission d'une facture fiscale, l'assujetti destinataire de cette facture se voit refuser le droit à déduction de la TVA s'il n'est pas en mesure de fournir, outre ladite facture, d'autres éléments de preuve de la réalité des opérations économiques réalisées.

LawTax

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

581

581

Arrêt CJUE du 23 avril 2020, Sole-Mizo C-13/18 et C126-18

LawTax

Faits

Le 30 décembre 2016, Sole-Mizo a, en se prévalant de l'ordonnance du 17 juillet 2014, Delphi Hungary Autóalkatrész Gyártó (C-654/13, non publiée, EU:C:2014:2127), présenté à l'administration fiscale une demande de paiement d'intérêts sur les excédents de TVA déductible qui n'avaient pas été remboursés dans un délai raisonnable en raison de la condition des « acquisitions réglées ». Cette demande portait sur des intérêts relatifs à différentes périodes de déclaration ayant couru du mois de décembre 2005 au mois de juin 2011. Des intérêts de retard étaient également réclamés en raison du paiement tardif de ces intérêts.

L'autorité fiscale de premier degré a, par une décision datée du 3 mars 2017, partiellement accueilli la demande de Sole-Mizo et ordonné le versement en sa faveur d'intérêts, calculés à un taux correspondant au taux de base simple de la banque centrale hongroise, d'un montant de 99 630 000 HUF (environ 321 501 euros), mais l'a rejetée en tant qu'elle visait le paiement d'un intérêt de retard calculé à un taux équivalant au double du taux de base de la banque centrale hongroise, en raison du retard dans le paiement de ces intérêts.

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

582

582

Arrêt CJUE du 23 avril 2020, Sole-Mizo C-13/18 et C126-18

LawTax

Faits

Par décision du 19 juin 2017, adoptée à la suite d'un recours administratif formé par Sole-Mizo, l'autorité fiscale de deuxième degré a réformé cette décision et ordonné le versement d'intérêts relatifs au montant de l'excédent de TVA déductible qui n'était pas récupérable en raison de la condition des « acquisitions réglées », à hauteur de 104 165 000 HUF (environ 338 891 euros). La somme due au titre de ces intérêts a été calculée sur le fondement des articles 124/C et 124/D du code de procédure fiscale, en appliquant un taux correspondant au taux de base simple de la banque centrale hongroise.

Sole-Mizo a intenté un recours devant la juridiction de renvoi dans l'affaire C-13/18 contre la décision de l'autorité fiscale de deuxième degré, en faisant valoir que la somme due au titre des intérêts relatifs au montant de l'excédent de TVA déductible qui n'était pas récupérable en raison de la condition des « acquisitions réglées » devait également être calculée en appliquant un taux égal au double du taux de base de la banque centrale hongroise, conformément à l'article 37, paragraphe 6, du code de procédure fiscale.

Cette juridiction s'interroge sur la compatibilité des modalités de calcul des intérêts sur le montant de TVA, telles que déterminées par la décision de principe de la Cour suprême n° 18/2017, avec le droit de l'Union et, en particulier, avec les principes d'équivalence et d'effectivité

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

583

583

Arrêt CJUE du 23 avril 2020, Sole-Mizo C-13/18 et C126-18

LawTax

C'est dans ces conditions que le tribunal administratif et du travail de Szeged, Hongrie a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les questions préjudicielles suivantes :

1) Les règles du droit [de l'Union], les dispositions de la directive [TVA] (compte tenu, en particulier, de son article 183), et les principes d'effectivité, d'effet direct et d'équivalence s'opposent-ils à une pratique interne d'un État membre dans l'application des règles pertinentes en matière d'intérêts de retard, en vertu de laquelle l'autorité fiscale nationale n'a pas commis d'infraction (carence), c'est-à-dire qu'il n'y a pas eu de sa part de retard de paiement en ce qui concerne la part non récupérable de la TVA sur les acquisitions non réglées des assujettis, dès lors que, à l'époque où l'autorité fiscale nationale a statué, la condition de droit national contraire au droit [de l'Union] était une règle en vigueur et l'incompatibilité de cette condition avec le droit [de l'Union] n'a été constatée que plus tard par la [Cour] ?

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

584

584

Arrêt CJUE du 23 avril 2020, Sole-Mizo C-13/18 et C126-18

LawTax

2) Le droit [de l'Union], particulièrement les dispositions de la directive TVA (compte tenu notamment de son article 183), le principe d'équivalence, ainsi que les principes d'effectivité et de proportionnalité s'opposent-ils à une pratique interne d'un État membre qui, dans l'application des règles pertinentes en matière d'intérêts de retard, fait une distinction selon que le non-remboursement de la taxe par l'autorité fiscale a lieu dans le respect des règles de droit national en vigueur s'avérant contraires au droit [de l'Union] ou en violation de celles-ci, en identifiant, en ce qui concerne le taux d'intérêt sur la TVA non récupérée dans un délai raisonnable à cause d'une condition de droit national jugée contraire au droit de l'Union par la [Cour], deux périodes distinctes caractérisées comme suit :

– pour la première période – sachant que la réglementation hongroise contraire au droit [de l'Union] était encore en vigueur à l'époque et que, partant, les autorités fiscales hongroises n'ont pas commis d'infraction en n'autorisant pas le remboursement dans un délai raisonnable de la TVA mentionnée sur les factures –, les assujettis ne peuvent réclamer, à titre d'intérêts de retard, que des intérêts au taux de base de la banque centrale, tandis que,

– pour la seconde période, il y a lieu de payer un intérêt au double du taux de base de la banque centrale pris comme référence par le droit hongrois en cas de retard, mais uniquement pour le paiement tardif des intérêts de retard tels qu'ils sont calculés pour la première période .

3) Faut-il interpréter l'article 183 de la directive TVA en ce sens que le principe d'équivalence s'oppose à une pratique nationale en vertu de laquelle le non-remboursement de la TVA donne lieu à un paiement d'intérêts par l'autorité fiscale au simple taux de base de la banque centrale en cas de violation du droit de l'Union, mais au double de ce taux en cas de violation du droit interne ? »

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

585

585

Arrêt CJUE du 23 avril 2020, Sole-Mizo C-13/18 et C126-18

LawTax

Décision CJUE

Il ressort de la jp de la Cour que le droit d'obtenir le remboursement de taxes perçues dans un État membre en violation des règles du droit de l'Union est la conséquence et le complément des droits conférés aux justiciables par les dispositions du droit de l'Union telles qu'elles ont été interprétées par la Cour. Les États membres sont donc tenus, en principe, de rembourser les taxes perçues en violation du droit de l'Union (arrêt du 19 juillet 2012, Littlewoods Retail e.a., C-591/10, point 24 ainsi que jurisprudence citée).

La Cour a également dit pour droit que, lorsqu'un État membre a prélevé des taxes en violation des règles du droit de l'Union, les justiciables ont droit au remboursement non seulement de l'impôt indûment perçu, mais également des montants payés à cet État ou retenus par celui-ci en rapport direct avec cet impôt. Cela comprend également les pertes constituées par l'indisponibilité de sommes d'argent à la suite de l'exigibilité prématurée de l'impôt (arrêt du 19 juillet 2012, Littlewoods Retail e.a., C-591/10, point 25 ainsi que jp citée).

Il ressort de cette jurisprudence que le principe de l'obligation faite aux États membres de restituer avec des intérêts les montants des taxes prélevées en violation du droit de l'Union découle de ce dernier droit (arrêt du 19 juillet 2012, Littlewoods Retail e.a., C-591/10, EU:C:2012:478, point 26 ainsi que jurisprudence citée).

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

586

586

Arrêt CJUE du 23 avril 2020, Sole-Mizo C-13/18 et C126-18

LawTax

Décision CJUE

En l'absence de législation de l'Union, il appartient à l'ordre juridique interne de chaque État membre de prévoir les conditions dans lesquelles de tels intérêts doivent être versés, notamment le taux et le mode de calcul de ces intérêts (intérêts simples ou intérêts composés). Ces conditions doivent respecter les principes d'équivalence et d'effectivité c'est-à-dire qu'elles ne doivent pas être moins favorables que celles concernant des réclamations semblables fondées sur des dispositions de droit interne ni aménagées de manière à rendre pratiquement impossible l'exercice des droits conférés par l'ordre juridique de l'Union (arrêt du 19 juillet 2012, Littlewoods Retail e.a., C-591/10, EU:C:2012:478, point 27 ainsi que jurisprudence citée). Lesdites conditions doivent, en outre, respecter le principe de neutralité fiscale (arrêt du 28 février 2018, Nidera, C-387/16, EU:C:2018:121, point 25 et jurisprudence citée).

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

587

587

Arrêt CJUE du 23 avril 2020, Sole-Mizo C-13/18 et C126-18

LawTax

Décision CJUE

- Le principe d'effectivité exige que les règles nationales relatives au calcul des intérêts éventuellement dus en cas de demande de remboursement de l'excédent de TVA déductible retenu en violation du droit de l'Union n'aboutissent pas à priver l'assujetti d'une indemnisation adéquate de la perte occasionnée par l'indisponibilité des sommes concernées (cfr. CJUE 18 avril 2013, Irimie, C-565/11, point 26 et jp citée).
- Dans ce contexte, il y a lieu de rappeler que, compte tenu de la finalité du versement d'intérêts sur les excédents de TVA retenus par un EM en violation des règles du droit de l'Union qui tend à compenser les pertes financières générées, au préjudice de l'assujetti, par l'indisponibilité des sommes concernées, le principe de neutralité fiscale exige que les modalités du versement d'intérêts doivent être établies de telle manière que la charge économique des montants de taxe indûment retenus puisse être compensée (voir, en ce sens, arrêts du 16 mai 2013, Alakor Gabonatermelő és Forgalmazó, C-191/12, points 24 et 27, ainsi que du 28 février 2018, Nidera, C-387/16, points 24, 25 et 29).

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

588

588

Arrêt CJUE du 23 avril 2020, Sole-Mizo C-13/18 et C126-18

LawTax

Décision CJUE

Or, une pratique nationale selon laquelle, en cas de remboursement à la demande de l'assujetti d'un montant d'excédent de TVA déductible retenu en violation du droit de l'Union, les intérêts appliqués sur ce montant, d'une part, sont calculés selon un taux qui est moins élevé que celui qu'un assujetti qui n'est pas un établissement de crédit devrait payer pour emprunter une somme égale audit montant et, d'autre part, courent pendant une période de déclaration donnée, sans application d'un intérêt pour compenser l'assujetti de la dépréciation monétaire provoquée par l'écoulement du temps à la suite de cette période de déclaration jusqu'au paiement effectif de ces intérêts, est susceptible de priver l'assujetti d'une indemnisation adéquate de la perte occasionnée par l'indisponibilité des sommes concernées et, partant, ne respecte pas le principe d'effectivité. En outre, une telle pratique n'est pas de nature à compenser la charge économique des montants de taxe indûment retenus, contrairement au principe de neutralité fiscale.

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

589

589

Arrêt CJUE du 23 avril 2020, Sole-Mizo C-13/18 et C126-18

LawTax

Décision CJUE

Par ces motifs, la Cour (deuxième chambre) dit pour droit :

1) date à laquelle cet excédent a été constitué. Le droit de l'Union et, en particulier, les principes d'effectivité et de neutralité fiscale doivent être interprétés en ce sens qu'ils s'opposent à la pratique d'un État membre consistant à calculer les intérêts sur les excédents de taxe sur la valeur ajoutée (TVA) déductible retenus par cet État membre au-delà d'un délai raisonnable en violation du droit de l'Union, en appliquant un taux qui correspond au taux de base de la banque centrale nationale, lorsque, d'une part, ce taux est moins élevé que celui qu'un assujetti qui n'est pas un établissement de crédit devrait payer pour emprunter une somme égale audit montant et, d'autre part, les intérêts sur les excédents de TVA concernés courent pendant une période de déclaration donnée, sans application d'un intérêt pour compenser l'assujetti de la dépréciation monétaire provoquée par l'écoulement du temps à la suite de cette période de déclaration jusqu'au paiement effectif de ces intérêts.

2) Le droit de l'Union et, en particulier, les principes d'effectivité et d'équivalence doivent être interprétés en ce sens qu'ils ne s'opposent pas à une pratique d'un État membre qui soumet à un délai de prescription de cinq ans les demandes de paiement des intérêts sur l'excédent de taxe sur la valeur ajoutée déductible retenu en raison de l'application d'une disposition nationale jugée contraire au droit de l'Union.

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

590

590

Arrêt CJUE du 23 avril 2020, Sole-Mizo C-13/18 et C126-18

LawTax

Décision CJUE

Par ces motifs, la Cour (deuxième chambre) dit pour droit :

3) Le droit de l'Union et, en particulier, le principe d'effectivité doivent être interprétés en ce sens qu'ils ne s'opposent pas à une pratique d'un État membre qui, premièrement, subordonne le paiement d'un intérêt de retard dû en raison du fait que l'administration fiscale n'a pas procédé, dans le délai imparti, au paiement d'une créance due au titre du remboursement d'un excédent de taxe sur la valeur ajoutée retenu en violation du droit de l'Union à l'introduction d'une demande spécifique, alors que, dans d'autres cas, un tel intérêt est accordé d'office, et, deuxièmement, applique cet intérêt à compter de l'expiration d'un délai de 30 ou de 45 jours imparti à l'administration pour le traitement d'une telle demande, et non à partir de la date à laquelle cet excédent a été constitué.

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

591

591

LawTax

Merci pour votre attention...

Tainmont Laurent / Joly Céline - APCH - 11/2021

592

592