

























































































































































### ➤ Règlementation en vigueur depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2022 (LP 27/12/2021)

La nouvelle mention doit apparaître systématiquement sur toutes les factures délivrées au client concernant ces travaux immobiliers, qu'elles soient relatives à un même chantier ou à des chantiers distincts.

### Quid en cas d'application d'un report de perception (facture émise en autoliquidation) ?

La mention en question a peu d'intérêt puisque dans ce cas le « cocontractant » est le responsable de la détermination du taux et donc le redevable ...

### Quels sont les cas de travaux concernés par la nouvelle mention ?

Le remplacement de l'attestation par cette mention sur la facture concerne **4 cas**:

- rubriques XXXI et XXXVIII (logements privés)
- ainsi que XXXII et XXXIII (logements pour personnes handicapées) du tableau A de l'annexe à l'A.R. n° 20.

Tainmont L. - Joly C. - SOLIS - Actualités TVA - APCH - 11/2022

151

151

## Destruction/reconstruction

Depuis le **6 avril 2022**, la **législation européenne** a été modifiée et élargit le champ d'application du taux réduit dans le secteur de la construction :

« *La livraison et la construction de logements, dans le cadre de la politique sociale, telle qu'elle est définie par les États membres; la rénovation et la transformation, **y compris la démolition et la reconstruction**, et la réparation de logements et de logements privés; la location de biens immobiliers à usage résidentiel* » (Dir. TVA, annexe III, point 10) ;

« *La construction et la rénovation de bâtiments publics et d'autres bâtiments utilisés pour des activités d'intérêt général* » (Dir. TVA, annexe III, point 10bis).

- Pour « *la rénovation et la réparation de logements privés* », l'ancienne exclusion relative aux « matériaux qui représentent une part importante de la valeur du service fourni » est supprimée;
- Les EM peuvent désormais appliquer un taux réduit pour la « *démolition et reconstruction* ». La Belgique a dès lors prolongé d'un an (**31/12/2023**) la mesure temporaire « *démolition et reconstruction* » étendue à tout le pays (**M.B., 31.03.2022**) ;
- Les « *bâtiments scolaires* » peuvent désormais bien relever du taux réduit.

Tainmont L. - Joly C. - SOLIS - Actualités TVA - APCH - 11/2022

152

152

## Destruction/reconstruction - Cour constitutionnelle, 21 avril 2022, n° 56/2022

En principe, la démolition du bâtiment existant et la reconstruction du nouveau bâtiment doivent être effectuées par la **même personne** (rappelons que, sur ce point, l'Administration admet, sous certaines conditions, une tolérance pour le cas où le propriétaire du terrain a démoli le bâtiment avant le 1er janvier 2021 et a accordé un droit de superficie à un promoteur immobilier pour la reconstruction du nouveau bâtiment).

Cette condition a fait l'objet d'un recours en annulation introduit auprès de la Cour constitutionnelle, au motif qu'elle serait discriminatoire : elle a pour conséquence que le taux réduit n'est pas applicable "si le propriétaire précédent de la parcelle cadastrale concernée a démoli les bâtiments existants et si le fournisseur de la nouvelle construction a donc acheté une parcelle cadastrale non bâtie".

Toutefois, la Cour ne constate aucune discrimination. Elle estime notamment que "*le législateur a fait un choix de politique qui n'est pas manifestement déraisonnable en n'octroyant pas ce taux réduit de TVA aux promoteurs immobiliers qui achètent une parcelle cadastrale non bâtie en vue de la construction et de la livraison de bâtiments d'habitation et du sol y adossé, après que le propriétaire précédent a démoli les bâtiments existants. Ces promoteurs immobiliers ne doivent en effet pas être encouragés à démolir des bâtiments existants*". Par ailleurs, la condition "*n'impose pas de charge disproportionnée*" aux promoteurs immobiliers concernés : "*elle a seulement pour effet que les acheteurs sont redevables du taux normal de TVA, qui est fixé à 21 %*".

Tainmont L. - Joly C. - SOLIS - Actualités TVA - APCH - 11/2022

153

153

154



### ❑ Quid de l'installation de portail?

APCH  
TOURNAI

154



En matière de travaux immobiliers affectés à des logements privés dont la première occupation remonte à au moins dix ou quinze ans, **le § 4, 1°, des rubriques XXXI et XXXVIII du tableau A de l'annexe à l'A.R. n° 20** dispose que le taux réduit de 6 % n'est en aucune façon applicable aux travaux et autres opérations de nature immobilière qui **ne sont pas affectés au logement proprement dit**.

Pour illustrer l'exclusion du taux réduit, cette disposition cite expressément « *les travaux de culture ou jardinage et les travaux de clôture* ».

Dans la mesure où, entre autres, la notion de « *travaux de clôture* » était interprétée de manière divergente par les différents entrepreneurs du pays, l'administration a estimé nécessaire d'apporter des précisions en commentant cette exclusion du bénéfice du taux réduit dans la **décision TVA n° E.T.80.398 du 1er octobre 1996**.

Tainmont L. - Joly C. - SOLIS - Actualités TVA - APCH - 11/2022

155

155

Suivant l'Administration, « *Le placement de clôtures, en ce compris les portes d'accès, est explicitement exclu de l'application du taux réduit de TVA de 6 %*.

*Toutefois, les murets qui sont attenants à l'habitation et qui ne constituent pas à proprement parler une séparation ou une délimitation de la propriété peuvent être considérés comme faisant partie de l'habitation, de même que les grilles ou portillons qui y sont placés ».*

- **les murets (et les grilles ou portillons qui y sont placés) [de même que les panneaux de bois extérieurs] attenants à une habitation ancienne peuvent bénéficier du taux réduit s'ils ne constituent pas une clôture, ce qui implique qu'ils ne constituent ni une séparation, ni une délimitation de la propriété du maître d'ouvrage.**
- **Par « séparation de la propriété », il faut comprendre tout ouvrage qui constitue une séparation interne à la propriété, en ce compris tout élément empêchant la circulation au sein d'une propriété.**

Tainmont L. - Joly C. - SOLIS - Actualités TVA - APCH - 11/2022

156

156

**Anvers 11 février 2020** rejoint le **SDA n° 2018.0458 du 19 juin 2018** qui précise :

- le fait que le portail d'entrée soit ou non pourvu d'attributs de la fonction résidentielle (c'est-à-dire cloche, boîte aux lettres, numéro de maison) n'est pas pertinent ;
- les murs adjacents à l'habitation qui ne constituent pas une véritable séparation ou délimitation du terrain (*par ex., un mur construit le long d'une terrasse extérieure pour se protéger du vent*) peuvent toutefois être considérés comme faisant partie de l'habitation, tout comme les clôtures (barreaux de fer forgé sur une fenêtre, balustrade d'un balcon, etc.) ou les portails qui sont intégrés à l'habitation ou des portes incorporées dans ces murs ;
- **en revanche, les clôtures et barrières utilisées pour séparer ou délimiter une habitation privée sont exclues du taux réduit ;**
- **OK** pour le placement d'un portail d'entrée fixé à demeure à un logement et qui a pour objet essentiel de permettre l'accès et le passage au logement, au même titre qu'une porte d'entrée, et à la cour située derrière.

Tainmont L. - Joly C. - SOLIS - Actualités TVA - APCH - 11/2022

157

157

**Anvers 11 février 2020** précise encore que:

- il est clair que les portails non rattachés à l'habitation ne peuvent être considérés comme des travaux relatifs à l'habitation proprement dite ;
  - les portails d'entrée qui sont incorporés à la structure immobilière de l'habitation et qui font donc partie de l'habitation elle-même peuvent toutefois être soumis au taux de 6 % en tant qu' « accessoire de l'habitation » ;
  - **mais la fixation du portail à l'habitation (avec ou sans poteau entre les deux) ne suffit pas** pour l'application du taux réduit.
- Il est nécessaire que **le portail soit un accessoire ou une amélioration de l'habitation elle-même**. Ce qui est décisif ici, c'est non seulement l'ancrage à l'habitation, mais aussi la fonction du portail dans le sens où il doit avoir une utilité immédiate pour l'usage d'une maison résidentielle privée. Ce sera le cas **lorsqu'il s'agit d'un portail d'entrée, qui, comme une porte d'entrée, donne accès au logement lui-même.**

Tainmont L. - Joly C. - SOLIS - Actualités TVA - APCH - 11/2022

158

158

En outre, **Anvers** indique que si les portails visent à séparer la propriété de la voie publique, ils constituent alors des clôtures.

Dans la mesure où ils **séparent différentes parties du jardin**, ils constituent également des clôtures ou font partie de l'aménagement paysager (→ **taux réduit exclu**).

Comme la **charge de la preuve** en matière d'application d'un taux réduit de TVA incombe à l'assujetti, il lui appartient de démontrer que les portails d'entrée font partie intégrante du logement et constituent un accessoire ou une amélioration de l'habitation elle-même.

Or, la Cour relève que ces éléments de fait reposent sur la simple affirmation de l'assujetti et ne sont pas étayés par des données objectives, de sorte que l'appel de l'entrepreneur ne peut être accueilli favorablement.

Tainmont L. - Joly C. - SOLIS - Actualités TVA - APCH - 11/2022

159

159

### **Cour de cassation du 23 décembre 2021**

Cassation rejoint la position administrative et confirme l'arrêt de la Cour d'Appel d'Anvers du 11 février 2020. Selon Cassation, le taux réduit ne s'applique qu'au **placement de portails d'entrée solidement fixés à l'habitation elle-même**, en manière telle que :

- ceux-ci soient **intégrés à la structure immobilière de l'habitation** (toute opération comportant à la fois la fourniture d'un bien meuble et son placement dans un immeuble en manière telle que ce bien meuble devienne immeuble par nature),
- et qu'ils constituent une **amélioration de l'habitation elle-même**, du fait que ces portails ont une utilité immédiate pour l'usage d'une maison résidentielle privée.

De tels portails d'entrée ne sont pas à considérer comme des clôtures exclues du taux réduit, mais portent sur le logement proprement dit.

**NB** : dans le même sens: **Civ. Limbourg, 5 novembre 2020, rôle n° 19/629/A - SDA, n° 2018.0458 du 19 juin 2018**

Tainmont L. - Joly C. - SOLIS - Actualités TVA - APCH - 11/2022

160

160



## ❑ Quid des panneaux solaires?

161

### AR 27 mars 2022 relatif aux panneaux solaires photovoltaïques, panneaux solaires thermiques et les chauffe-eaux solaires, les pompes à chaleur et la démolition et la reconstruction de bâtiments sur tout le territoire de la Belgique (M.B. 31.03.2022)

**Article 1er.** Dans l'article 1<sup>er</sup> quater de l'arrêté royal n° 20, du 20 juillet 1970, fixant les taux de la taxe sur la valeur ajoutée et déterminant la répartition des biens et des services selon ces taux le mot "2022" est chaque fois remplacé par le mot "2023".

**Article 2.** Dans le même arrêté, il est inséré un **article 1<sup>er</sup> quater /1** rédigé comme suit :

*"Art. 1er quater /1. § 1er. Par dérogation à l'article 1er, à partir du 1er avril 2022 jusqu'au 31 décembre 2023, sont soumis au taux réduit de 6 p.c., les travaux immobiliers ayant pour objet la livraison avec installation de :*

*1° panneaux solaires photovoltaïques sur ou à proximité immédiate de bâtiments d'habitation ;*

*2° panneaux solaires thermiques et de chauffe-eaux solaires dans, sur ou à proximité immédiate de bâtiments d'habitation ;*

*3° pompes à chaleur dans, sur ou à proximité immédiate de bâtiments d'habitation.*

162

§ 2. L'application du taux réduit est soumise aux conditions suivantes :

- 1° les opérations sont fournies et facturées à un consommateur final au sens des rubriques XXXI, §§ 1er et 2 et XXXVIII, §§ 1er et 2, du tableau A de l'annexe au présent arrêté ;
- 2° les opérations sont affectées à un bâtiment d'habitation qui, après leur exécution, est effectivement utilisé, soit exclusivement soit à titre principal comme logement privé ;
- 3° les opérations sont effectuées à un bâtiment d'habitation dont la première occupation a eu lieu au cours d'une année civile qui précède de moins de dix ans la première facture relative à ces opérations ;
- 4° les installations techniques faisant l'objet des opérations visées au § 1er, 2° et 3° répondent aux critères de référence en matière d'émissions établis respectivement à l'annexe V du règlement (UE) 2015/1189 de la Commission du 28/4/2015 portant application de la directive 2009/125/CE du PE et du Conseil en ce qui concerne les exigences d'écoconception applicables aux chaudières à combustible solide et à l'annexe V du règlement (UE) 2015/1185 de la Commission du 24/4/2015 portant application de la directive 2009/125/CE du PE et du Conseil en ce qui concerne les exigences d'écoconception applicables aux dispositifs de chauffage décentralisés à combustible solide, et ayant reçu une étiquette énergétique de l'UE qui atteste que le critère visé à l'art 7 § 2 du règlement (UE) 2017/1369 du Parlement européen et du Conseil du 4 juillet 2017 établissant un cadre pour l'étiquetage énergétique et abrogeant la directive 2010/30/UE est rempli ;

§ 2. L'application du taux réduit est soumise aux conditions suivantes :

5° la facture émise par le prestataire de services, et le double qu'il conserve, constatent l'existence des divers éléments justificatifs de l'application du taux réduit et portent la mention suivante : "Taux de T.V.A. : En l'absence de contestation par écrit, dans un délai d'un mois à compter de la réception de la facture, le client est présumé reconnaître que (1) les travaux sont effectués à un bâtiment d'habitation dont la première occupation a eu lieu au cours d'une année civile qui précède de moins de dix ans la date de la première facture relative à ces travaux, (2) qu'après l'exécution de ces travaux, l'habitation est utilisée, soit exclusivement soit à titre principal comme logement privé et (3) que ces travaux sont fournis et facturés à un consommateur final. Si au moins une de ces conditions n'est pas remplie, le taux normal de T.V.A. de 21 p.c. sera applicable et le client endossera, par rapport à ces conditions, la responsabilité quant au paiement de la taxe, des intérêts et des amendes dus."

Le taux réduit n'est en aucune façon applicable aux opérations visées au paragraphe 1er relatives à des installations techniques qui assurent exclusivement l'approvisionnement en énergie ou en chaleur d'éléments de l'habitation qui ne sont pas utilisés pour le logement au sens strict tels que des piscines, saunas et installations similaires."

Art. 3. Le présent arrêté entre en vigueur le 1er avril 2022. »

## AR 27 mars 2022 relatif aux panneaux solaires photovoltaïques, panneaux solaires thermiques et les chauffe-eaux solaires, les pompes à chaleur et la démolition et la reconstruction de bâtiments sur tout le territoire de la Belgique (M.B. 31.03.2022)

Solis

### Raisons d'être ?

Compte tenu de la flambée des prix de l'énergie, le Gouvernement a adopté plusieurs plans énergie dont les horizons sont multiples. Les premiers plans avaient pour objet d'alléger à brève échéance le coût énergétique dans le chef des ménages qui se sont vus confrontés à ces hausses incontrôlables des coûts de l'énergie, singulièrement d'origines fossiles, tels que le gaz et le mazout.

Ainsi, le 14 mars 2021, le Conseil des ministres restreint a conclu un accord global visant à rendre la facture énergétique abordable pour les ménages, notamment en introduisant une réduction temporaire du taux de T.V.A. pour la fourniture de gaz naturel et de chaleur via des réseaux de chaleur et en prolongeant la réduction temporaire du taux de T.V.A. pour la fourniture d'électricité déjà en vigueur. L'ensemble de ces mesures sera applicable, au moins, jusqu'au 30 septembre 2022.

Ces mesures, si elles sont nécessaires à court et moyen terme compte tenu du contexte économique et géopolitique actuel, ne dispensent pas le Gouvernement de réfléchir à des solutions structurelles qui doivent mener la Belgique vers une transition énergétique en faveur du développement des sources d'énergie durables et renouvelables. Il est en effet important d'accélérer le développement d'un système d'énergie durable et climatiquement neutre à l'horizon 2050 avec plus d'électrification (pour la mobilité et le chauffage), plus de capacité contrôlable et plus de stockage. Le Gouvernement veut réaliser notamment ces objectifs dans une perspective de neutralité technologique en créant des opportunités de production qui s'inscrivent dans la durabilité et la **neutralité carbone**.

Tainmont L. - Joly C. - SOLIS - Actualités TVA - APCH - 11/2022

165

165

## AR 27 mars 2022 relatif aux panneaux solaires photovoltaïques, panneaux solaires thermiques et les chauffe-eaux solaires, les pompes à chaleur et la démolition et la reconstruction de bâtiments sur tout le territoire de la Belgique (M.B. 31.03.2022)

Solis

### Quid rubriques XXXVIII ?

La présente mesure est applicable aux travaux immobiliers relatifs à un bâtiment d'habitation dont la première occupation a eu lieu au cours d'une année civile qui précède de moins de 10 ans la première facture relative à ces opérations. **Cette mesure est en effet applicable pour les logements privés qui ne peuvent bénéficier du taux réduit de T.V.A. sur les travaux de transformation, de rénovation ou d'amélioration portant sur les mêmes installations sur la base de la rubrique XXXVIII du tableau A de l'annexe à l'arrêté royal n° 20 au motif que la première occupation du bâtiment d'habitation concerné a eu lieu au cours d'une année civile qui ne précède pas d'au moins 10 ans la première facture relative à ces opérations (rubrique XXXVIII, § 1<sup>er</sup>, alinéa 1<sup>er</sup>, 3°).**

Afin que l'ensemble de la population puisse bénéficier du taux de T.V.A. réduit de 6 p.c. pour ces opérations, les logements neufs et les logements plus récents sont dès lors visés également, au moins de manière temporaire.

Tainmont L. - Joly C. - SOLIS - Actualités TVA - APCH - 11/2022

166

166

## AR 27 mars 2022 relatif aux panneaux solaires photovoltaïques, panneaux solaires thermiques et les chauffe-eaux solaires, les pompes à chaleur et la démolition et la reconstruction de bâtiments sur tout le territoire de la Belgique (M.B. 31.03.2022)

Solis

### Quid rubriques XXXVIII ?

- Si occupation moins de 10 ans : [article 1quater/1](#);
- Si occupation de 10 ans et plus: [rubrique XXXVIII](#)

### Différences ?

Les conditions d'application du taux réduit dans le cadre de l'article 1quater/1 sont similaires à celles qui prévalent pour l'application du taux réduit de T.V.A. aux travaux immobiliers pour les bâtiments d'habitation d'au moins 10 ans, afin qu'une certaine cohérence soit atteinte en ce qui concerne l'application du taux réduit sur ces installations techniques, indépendamment de l'âge du bâtiment sur lequel ou dans lequel elles sont installées.

Tainmont L. - Joly C. - SOLIS - Actualités TVA - APCH - 11/2022

167

167

## AR 27 mars 2022 relatif aux panneaux solaires photovoltaïques, panneaux solaires thermiques et les chauffe-eaux solaires, les pompes à chaleur et la démolition et la reconstruction de bâtiments sur tout le territoire de la Belgique (M.B. 31.03.2022)

Solis

### Quelles opérations ?

- Vente sur plan ?

### Communiqué de presse du Ministre du 25 mars 2022:

*« Les réductions de TVA pour l'installation de panneaux solaires, de pompes à chaleur et de chauffe-eaux solaires s'appliquent du 1er avril 2022 au 31 décembre 2023 inclus pour les habitations de moins de 10 ans, y compris les habitations nouvellement construites et les habitations reconstruites après démolition. Mais l'Europe n'autorise une réduction de taux que pour la fourniture et l'installation de ces biens. L'achat d'une maison neuve dans son ensemble, en ce compris une pompe à chaleur et/ou un chauffe-eau solaire et/ou des panneaux solaires, doit être soumis au taux de TVA initial de 21 %. Malheureusement, la réduction de la TVA à 6 % ne s'applique donc pas aux achats sur plan. »*

Tainmont L. - Joly C. - SOLIS - Actualités TVA - APCH - 11/2022

168

168

## AR 27 mars 2022 relatif aux panneaux solaires photovoltaïques, panneaux solaires thermiques et les chauffe-eaux solaires, les pompes à chaleur et la démolition et la reconstruction de bâtiments sur tout le territoire de la Belgique (M.B. 31.03.2022)

Solis

### Quelles opérations ?

**Sont visés, les travaux immobiliers ayant pour objet la livraison avec installation de :**

- panneaux solaires photovoltaïques (ou en français simplement "panneaux photovoltaïques") sur ou à proximité immédiate de bâtiments d'habitation ;
- panneaux solaires thermiques (généralement désigné sur le plan technique en français comme des "panneaux solaires" ou "capteurs solaires thermiques") et de chauffe-eaux solaires dans, sur ou à proximité immédiate de bâtiments d'habitation ;
- pompes à chaleur dans, sur ou à proximité immédiate de bâtiments d'habitation.

Le taux réduit est applicable aux travaux immobiliers au sens de l'article 19 § 2 al 2 CTVA, soit très concrètement dans ce cas-ci la fourniture d'un bien meuble et son placement sur ou dans un immeuble (ou à proximité immédiate de celui-ci mais connecté à cet immeuble) en manière telle que ce bien meuble devienne immeuble par nature.

Tainmont L. - Joly C. - SOLIS - Actualités TVA - APCH - 11/2022

169

169

### Conditions?

La **1<sup>ère</sup> condition** stipule dès lors que les opérations sont fournies et facturées à un consommateur final au sens de la rubrique XXXVIII, §§ 1<sup>er</sup> et 2, du tableau A de l'annexe à l'AR n° 20. Sont visés :

- avant tout, les habitations privées des particuliers, mais aussi ;
- les établissements d'hébergement pour personnes âgées qui sont reconnus par l'autorité compétente ;
- les internats annexés aux établissements scolaires ou universitaires ou qui en dépendent ;
- les homes de la protection de la jeunesse et des structures résidentielles qui hébergent de manière durable des mineurs d'âge, en séjour de jour et de nuit, et qui, sont reconnus par l'autorité compétente ;
- les maisons d'accueil qui hébergent en séjour de jour et de nuit des sans-abri et des personnes en difficulté et qui sont reconnues par l'autorité compétente ;
- les maisons de soins psychiatriques qui hébergent d'une manière durable, en séjour de jour et de nuit, des personnes présentant un trouble psychique chronique stabilisé ou des handicapés mentaux, et qui sont reconnues comme telles par l'autorité compétente ;
- les bâtiments où s'effectuent, à titre d'initiative d'habitation protégée, reconnue comme telle par l'autorité compétente, l'hébergement d'une manière durable, en séjour de jour et de nuit, et l'accompagnement des patients psychiatriques.

Tainmont L. - Joly C. - SOLIS - Actualités TVA - APCH - 11/2022

170

170

Solis

### Conditions?

La deuxième condition a trait au fait que les opérations soient effectuées à un bâtiment d'habitation qui, après leur exécution, est effectivement utilisé, soit exclusivement soit à titre principal comme logement privé.

La troisième condition concerne l'âge du bâtiment d'habitation.

La quatrième condition est une condition technique qui concerne exclusivement les travaux immobiliers relatifs à la livraison avec installation de panneaux solaires thermiques et de chauffe-eaux solaires et de pompes à chaleur qui sont couverts par le point 22), futur, de l'annexe III à la directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée.

La cinquième et dernière condition est relative à la mention obligatoire que doit ou doivent contenir la ou les facture(s) relative(s) aux travaux concernés

Tainmont L. - Joly C. - SOLIS - Actualités TVA - APCH - 11/2022

171

171

### Limite d'application du taux réduit ?

Le taux de T.V.A. réduit est applicable à tous les travaux nécessaires pour le placement des installations visées (préparation du chantier, éventuels travaux spécifiques de terrassement tels que le forage, travaux électriques et de plomberie, finitions etc.).

Le taux réduit s'applique à toutes les parties et à tous les accessoires de l'installation technique qui sont spécifiques au système concerné (par exemple, le matériel de raccordement, les câbles, les tuyaux, les échangeurs de chaleur, les onduleurs, les commandes, les pompes de circulation, etc.) mais ne s'applique pas à la partie non spécifique du système de chauffage ou d'électricité qui est nécessaire pour distribuer l'électricité ou la chaleur produite dans le logement.

C'est, par exemple, le cas du système de chauffage par le sol auquel sont souvent raccordées des unités solaires thermiques ou une pompe à chaleur. Cette partie du système de chauffage global peut tout aussi bien être utilisée avec un autre système de chauffage fonctionnant uniquement sur la base de combustibles fossiles et n'est donc pas spécifique à l'installation technique d'un chauffe-eau solaire ou d'une pompe à chaleur.

Tainmont L. - Joly C. - SOLIS - Actualités TVA - APCH - 11/2022

172

172

## AR 27 mars 2022 relatif aux panneaux solaires photovoltaïques, panneaux solaires thermiques et les chauffe-eaux solaires, les pompes à chaleur et la démolition et la reconstruction de bâtiments sur tout le territoire de la Belgique (M.B. 31.03.2022)

Solis

### Exclusion ?

L'art 1<sup>er</sup> quater/1 a pour objectif de permettre aux concitoyens de développer des alternatives afin de diminuer leur consommation d'énergie fossile dans le cadre de leur vie domestique de tous les jours.

Cette mesure n'a par contre pas pour vocation de permettre, à moindre frais, l'utilisation somptuaire d'énergie comme c'est le cas notamment lorsqu'on souhaite chauffer une piscine privée, un sauna ou toute autre installation considérée comme récréative et généralement luxueuse. Par conséquent, l'art 1<sup>er</sup> quater/1 nouveau § 2 al 2 AR n° 20 prévoit que le taux réduit n'est en aucune façon applicable aux opérations relatives à des installations techniques qui assurent **exclusivement** l'approvisionnement en énergie ou en chaleur d'éléments de l'habitation qui ne sont pas utilisés pour le logement au sens strict tels que des piscines, saunas et installations similaires.

En cas d'affectation mixte de l'installation technique au logement et à un autre élément de l'habitation comme ceux précités, le taux réduit de T.V.A. sera néanmoins applicable, à défaut de pouvoir distinguer la part de l'énergie ou du chaleur produite par ces installations techniques destinées au logement.

Tainmont L. - Joly C. - SOLIS - Actualités TVA - APCH - 11/2022

173

173

## AR 27 mars 2022 relatif aux panneaux solaires photovoltaïques, panneaux solaires thermiques et les chauffe-eaux solaires, les pompes à chaleur et la démolition et la reconstruction de bâtiments sur tout le territoire de la Belgique (M.B. 31.03.2022)

Solis

### Disposition temporaire ?

Pour une période courant du 1<sup>er</sup> avril 2022 au 31 décembre 2023.

### Exigibilité ?

Règles classiques (attention donc aux factures émises ou acomptes versés avant le 1<sup>er</sup> avril 2022!)

Tainmont L. - Joly C. - SOLIS - Actualités TVA - APCH - 11/2022

174

174

**Programme:**

1. Qui ?
2. Quoi ?
3. Où ?
4. Combien ?
5. **Redevable?**
6. Déduction ?
7. Diversités d'automne
8. Procédure



175

**Programme:**

1. Qui ?
2. Quoi ?
3. Où ?
4. Combien ?
5. Redevable?
6. **Déduction?**
7. Diversités d'automne
8. Procédure



176

Quel est le droit à déduction TVA d'une société holding active pour les frais engagés lors d'un conflit né lors d'une cession de participations?

- A. 100% de droit à déduction;
- B. Aucun droit à déduction;
- C. Un droit à déduction limité à déterminer sur base du chiffre d'affaires global;
- D. Un droit à déduction limité sur base du chiffre d'affaires de la société cible cédée.

Tainmont L. - Joly C. - SOLIS - Actualités TVA - APCH - 11/2022

177

177

Quel est le droit à déduction TVA d'une société holding active pour les frais engagés lors d'un conflit né lors d'une cession de participations?

- A. 100% de droit à déduction;
- B. **Aucun droit à déduction;**
- C. Un droit à déduction limité à déterminer sur base du chiffre d'affaires global;
- D. Un droit à déduction limité sur base du chiffre d'affaires de la société cible cédée.

Tainmont L. - Joly C. - SOLIS - Actualités TVA - APCH - 11/2022

178

178

Quel est le droit à déduction d'une société holding qui acquiert des nouvelles actions ?

En vertu de l'article 45, § 1, 1°, CTVA, *"tout assujetti peut déduire de la taxe dont il est redevable, les taxes ayant grevé les biens et les services qui lui ont été fournis, dans la mesure où il les utilise pour effectuer des opérations taxées"*.

Conformément à l'article 44, § 3, 10°, CTVA, sont exemptées de la TVA *"les opérations, y compris la négociation mais à l'exception de la garde et la gestion, portant sur les actions, les parts de sociétés ou d'associations, les obligations et les autres titres, à l'exclusion des titres représentatifs de marchandises"*.

Quel est le droit à déduction d'une société holding active qui acquiert des nouvelles actions d'une société?

Tainmont L. - Joly C. - SOLIS - Actualités TVA - APCH - 11/2022

179

179

La vente d'actions est en principe une opération exemptée. Conformément à l'article 45, § 1, 1°, CTVA, une opération exemptée ne donne pas droit à la déduction de la TVA.

Une société est enregistrée comme assujettie à la TVA pour l'activité économique de holding. Il s'agit d'une assujettie mixte, bénéficiant d'un droit partiel à déduction. Elle exerce d'une part des activités de management, pour lesquelles la TVA est facturée, et d'autre part, des activités exemptées de location d'immeubles, d'achat et de vente d'actions et d'octroi de prêts.

A l'occasion d'une cession d'actions, un litige est né avec l'acquéreur; dans le cadre de ce litige, la société a fait appel à un bureau d'avocats et à un bureau d'experts comptables et de réviseurs.

Elle a déduit la TVA payée sur les factures entrantes de ces prestataires de services. L'Administration n'accepte pas la déduction, estimant que ces services n'ont pas été utilisés pour effectuer des opérations visées à l'article 45, § 1, CTVA. L'administration voit l'existence d'un lien direct entre l'opération exemptée de vente d'actions et les prestations de services précitées dans le cadre de la procédure ultérieure contre l'acquéreur des actions.

La Cour d'appel de Gand donne raison à l'Administration.

Tainmont L. - Joly C. - SOLIS - Actualités TVA - APCH - 11/2022

180

180

La Cour de Gand ([Gand, 1er février 2022, 2020/RG/ 1973](#)) fait référence à la jurisprudence de la CJUE et de la Cour de cassation à propos du "lien direct et immédiat", en principe nécessaire, entre une opération taxable en amont "et une ou plusieurs opérations en aval" pour avoir droit à déduction, mais également au droit à déduction applicable "lorsque les coûts des services en cause font partie des frais généraux de [l'assujetti] et sont, en tant que tels, des éléments constitutifs du prix des biens ou des services qu'il fournit" ([CJUE, 29 octobre 2009, affaire C-29/08, SKF, point 57-58](#); [CJUE, 18 juillet 2013, affaire C-124/12, AES 3C Maritza East, point 27-28](#); [Cass., 26 février 2010, TFR, 2011, p. 413](#)).

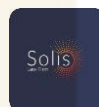
Dès lors qu'il n'y a aucune discussion sur le fait que la vente proprement dite des actions n'a pas été considérée comme faisant partie de son activité économique soumise TVA, il n'est pas logique de considérer ensuite les frais relatifs à un litige sur cette vente et sur la valeur des actions, comme des frais généraux qui seraient intégrés dans le prix des services d'administration et de gestion fournis aux sociétés dans lesquelles des participations sont détenues. Ainsi, pour la Cour, la société a exposé les frais de procédure et d'expertise spécifiquement en vue de percevoir le solde encore ouvert de la vente des actions.

En résumé, la Cour estime qu'il existe un lien direct et immédiat entre les prestations des avocat, expert-comptable et réviseur (opérations entrantes sur lesquelles la TVA est appliquée), et l'opération exemptée de vente des actions (opération sortante non soumise à la TVA). La déduction de ces taxes est par conséquent exclue.

Tainmont L. - Joly C. - SOLIS - Actualités TVA - APCH - 11/2022

181

181



**N.B.: à partir du 1/1/2023: affectation réelle et « autorisation » article 46 CTVA:**

*§ 2. Par dérogation au paragraphe 1er, l'assujetti peut, sur la base d'une notification préalable à l'administration en charge de la taxe sur la valeur ajoutée, opérer la déduction suivant l'affectation réelle de tout ou partie des biens et des services.*

*L'assujetti peut être tenu d'opérer la déduction suivant l'affectation réelle de tout ou partie des biens et des services lorsque l'application du prorata visé au paragraphe 1er aboutit à créer des inégalités dans l'application de la taxe.*

*L'assujetti qui, au 31 décembre 2022, opère la déduction suivant l'affectation réelle de tout ou partie des biens et des services, effectue la notification visée à l'alinéa 1er avant le 30 juin 2023.*

*Le Roi détermine les modalités d'application du présent paragraphe, en ce qui concerne la forme de la notification préalable et de la notification visée à l'alinéa 3, le délai dans lequel la notification préalable intervient et la procédure suivant laquelle l'assujetti peut être tenu d'opérer la déduction suivant l'affectation réelle conformément à l'alinéa 2.*

Tainmont L. - Joly C. - SOLIS - Actualités TVA - APCH - 11/2022

182

182

### Circulaire 2022/C/31 du 17 mars 2022

- Déduction voiture – 3 méthodes de la circulaire 36/2015 du 23/11/2015
- Méthode 2 et 3
- Pour les années 2020-2021 ok pour passer à méthode 3 et retour possible dès 2022 à méthode 2



Tainmont L. - Joly C. - SOLIS - Actualités TVA - APCH - 11/2022

183

183

### Restitution TVA

**Cassation, arrêt du 17 juin 2022, n° de rôle F.20.0038.F**



Tainmont L. - Joly C. - SOLIS - Actualités TVA - APCH - 11/2022

184

184

Combien de temps un excédent de TVA reste-t-il disponible ? Quand débute la prescription ?

- A. Seule une demande expresse de restitution fait courir le délai;
- B. A la date de dépôt de la déclaration qui fait apparaître l'excédent de taxe déductible par rapport à la taxe due;
- C. À la date d'exigibilité de la TVA visée par la demande de restitution;
- D. Il n'y a pas de prescription.

Tainmont L. - Joly C. - SOLIS - Actualités TVA - APCH - 11/2022

185

185

Combien de temps un excédent de TVA reste-t-il disponible ? Quand débute la prescription ?

- A. Seule une demande expresse de restitution fait courir le délai;
- B. A la date de dépôt de la déclaration qui fait apparaître l'excédent de taxe déductible par rapport à la taxe due;
- C. À la date d'exigibilité de la TVA visée par la demande de restitution;
- D. Il n'y a pas de prescription.

Tainmont L. - Joly C. - SOLIS - Actualités TVA - APCH - 11/2022

186

186

Selon l'Adm de la TVA, un excédent TVA ne peut être reporté sur une période de déclaration suivante que de manière limitée, à savoir jusqu'au 31/12 de la 3<sup>ème</sup> année qui suit celle durant laquelle la déclaration TVA qui fait apparaître l'excédent a été déposée. Ce point de vue a parfois été critiqué dans la jp. Mais les juges n'étaient pas toujours sur la même longueur d'onde. La Cassation vient de trancher. Seule une demande de restitution formelle de l'assujetti fait courir le délai de prescription (**Cass., arrêt du 17 juin 2022, n° de rôle F.20.0038.F**).

### Remboursement de l'excédent de TVA

Dans une déclaration, la TVA sur les frais exposés qui est déductible et, éventuellement, la révision en faveur de l'assujetti des taxes précédemment déduites, sont imputées sur la TVA due sur les ventes réalisées durant la période de déclaration concernée (**art. 47, al. 1 CTVA**). Lorsque la TVA déductible est supérieure à la TVA due, la déclaration TVA débouche sur un excédent de TVA (cf. grille 72 de la déclaration de TVA périodique).

Cet excédent est en principe "reporté" sur la période de déclaration suivante et est alors imputé sur la TVA due pour cette période (**art. 47, al. 2, CTVA; art. 5, § 1 AR n° 4**). Une entreprise peut également demander la restitution de l'excédent de TVA. Cette restitution ne peut se faire que "sur demande expresse de l'assujetti" (en cochant la case "Demande de restitution" en tête de la déclaration TVA), et "aux conditions fixées par le Roi" (**art. 76, § 1, code TVA**; les modalités concrètes ont été précisées à l'**art. 8(1), AR n° 4**). Un excédent de TVA reporté est inscrit au crédit du compte courant tenu par l'Administration de la TVA au nom de l'assujetti (**art. 5, 1°, point b), AR n° 24**).

Tainmont L. - Joly C. - SOLIS - Actualités TVA - APCH - 11/2022

187

187

### Prescription

Combien de temps un excédent de TVA reste-t-il disponible ? Selon le code de la TVA, "*l'action en restitution*" d'un excédent de TVA commence à se prescrire "*dès le jour où cette action naît*" (**art. 82, code TVA**). L'action en restitution prend naissance "*à la date où survient la cause de la restitution*" (**art. 3, AR n° 4**). La prescription de l'action est acquise "*à l'expiration de la troisième année civile qui suit celle durant laquelle la cause de restitution de cette taxe [...] est intervenue*" (**art. 82bis, CTVA**). Concrètement, la demande en restitution doit être faite via une déclaration introduite "*avant l'expiration de la troisième année civile qui suit celle durant laquelle la cause de restitution est intervenue*" (**art. 5, § 2, AR n° 4**).

### Cause de la restitution

Selon l'Administration de la TVA, pour une entreprise qui introduit une déclaration TVA périodique, la « cause » de la restitution survient "*à la date de dépôt de la déclaration qui fait apparaître l'excédent de taxe déductible par rapport à la taxe due*". "*C'est également le moment où naît l'action*" (**circ. n° 2/2000 du 26 mai 2000, n° 29**; voir aussi *Comm. TVA*, livre VII, chapitre 19, section 11, C., a.).

Cela signifie concrètement, dans cette approche, qu'un excédent de TVA apparu dans une déclaration TVA qui a, par exemple, été introduite le 20 avril 2019, doit être réclamé avant le 31 décembre 2022.

Tainmont L. - Joly C. - SOLIS - Actualités TVA - APCH - 11/2022

188

188



## La jurisprudence voit (parfois) les choses autrement

Solis

Cette approche administrative est-elle correcte ? La jurisprudence est partagée.

- [Bruxelles](#) a suivi le point de vue de l'Adm dans un **arrêt du 5 juin 2014** (rôle n°2009/RG/3217, *TFR-net*, 2020, N55), après avoir été d'un avis contraire dans un arrêt précédent (**arrêt 18 mai 2011**, rôle n°2007/RG/1834; *TFR-net*, 2020, N54).
- [Liège](#) (**arrêt du 28 juin 2019**, n° de rôle 2018/RG/149): un avocat exerçait à titre complémentaire une activité d'agriculteur de 2005 à 2015. L'intéressé avait signalé la cessation de cette activité à l'Adm fin mars 2015. Mais il avait conservé son numéro TVA pour ses activités d'avocat dans le cadre du régime des petites entreprises. En août 2015, l'Adm signalait que le compte spécial TVA avait été arrêté étant donné que l'assujetti en question n'avait jamais demandé la restitution de l'excédent TVA constitué dans le cadre de sa précédente activité d'agriculteur. En mars 2016, l'assujetti avait signifié son désaccord. Mais l'Adm TVA maintint son avis car l'assujetti aurait dû demander la restitution de l'excédent au + tard le 31/12/2014 (à savoir le délai qui court jusqu'à la fin de la 3<sup>ème</sup> année civile qui suit celle durant laquelle l'excédent est né).

Le Trib. 1<sup>ère</sup> Instance estima que l'excédent devait effectivement être restitué (**Trib. Liège, 31 octobre 2017**), et la Cour d'appel confirma qu'il n'y avait pas lieu de suivre l'avis de l'Adm. Selon elle, une demande expresse de restitution d'un excédent est une cause qui fait naître l'action de restitution, et elle fait donc courir la prescription.

Tainmont L. - Joly C. - SOLIS - Actualités TVA - APCH - 11/2022

189

189

## La jurisprudence voit (parfois) les choses autrement

Solis

Toutefois, contrairement à ce que l'Adm de la TVA affirme, le "simple dépôt" d'une déclaration TVA, "sans demande de restitution", ne constitue pas une cause de restitution. A défaut de demande expresse de restitution, un excédent de TVA ne peut être que reporté. La seule limitation dans le temps que voit la Cour est le moment où une action judiciaire doit être introduite contre la décision de l'Adm par laquelle la restitution d'un excédent de TVA est refusée. Cette action doit être "*introduite avant l'expiration de la troisième année civile qui suit celle de la notification*", à l'assujetti, "*de la décision rejetant la demande de restitution présentée à l'Administration*" (art. 14, AR n° 4). Comme l'assujetti en question avait introduit l'affaire à temps devant le tribunal, il n'y a pas matière à prescription.

La Cour fit également référence aux règles de prescription en droit commun. La reconnaissance d'une dette par le débiteur interrompt la prescription (art. 2248, code civil). Selon le code de la TVA, "*les prescriptions, tant pour le recouvrement que pour la restitution de la taxe, des intérêts et des amendes fiscales, sont interrompues de la manière et dans les conditions prévues par les articles 2244 et suivants du Code civil*" (art. 83, code TVA).

Comme l'excédent de TVA a été systématiquement renseigné dans le compte courant TVA, l'Administration de la TVA a "*implicitement mais certainement reconnu la dette à l'égard de l'assujetti*". La Cour estime que selon cette approche non plus, il n'y a pas matière à prescription.

Tainmont L. - Joly C. - SOLIS - Actualités TVA - APCH - 11/2022

190

190

**Cour de cassation : seule une demande expresse fait courir le délai**

L'Administration de la TVA contesta cet arrêt et soumit la question à la Cassation. Mais là aussi, sans succès.

La Cour explique le régime pas à pas. La restitution d'un excédent de TVA se fait en principe en imputant l'excédent sur la TVA due de la période de déclaration (art. 47, al. 1, code TVA). Lorsqu'un excédent de TVA ne peut être imputé (entièrement) sur la TVA due de la période elle-même, l'assujetti peut encore le faire *a posteriori* "dans une des déclarations déposées avant l'expiration de la troisième année civile qui suit celle durant laquelle la cause de restitution est intervenue" (art. 5, § 2, AR n° 4).

L'excédent de TVA est donc reporté sur la période de déclaration suivante (art. 8(1), § 1, AR n° 4). Tant qu'il existe un excédent de TVA, il reste inscrit du côté du crédit du compte courant TVA (art. 5, § 1, AR n° 24). L'excédent y demeure jusqu'à ce qu'il soit remboursé effectivement.

La procédure de l'art 8(1), AR n° 4 s'applique pour ce remboursement. Cette procédure prévoit que le remboursement n'est possible que sur demande expresse de l'assujetti (art. 8(1), § 2, AR n° 4). Cela se fait au moyen d'une indication expresse dans la déclaration TVA (art. 8(1), § 4, AR n° 4). C'est cette demande expresse dans la déclaration TVA qui "vaut demande de restitution dudit excédent" et donc, cause de restitution (art. 3, AR n° 4). Et seule cette demande constitue le point de départ du délai de prescription de 3 ans (art. 82bis, CTVA).

Tainmont L. - Joly C. - SOLIS - Actualités TVA - APCH - 11/2022

191

191

**Cour de cassation : seule une demande expresse fait courir le délai**

Selon la Cour de cassation, "*le moyen, qui [...] repose tout entier sur le soutènement que l'action en restitution d'un tel excédent de taxes prend naissance, indépendamment de toute demande expresse, à la date du dépôt de la déclaration périodique qui l'a fait apparaître, manque en droit*", et n'est donc pas légal.

La Cour d'appel avait par conséquent raison.

➤ **Pas de prescription de facto:**

**Il découle de l'arrêt de la Cour de cassation que tant qu'un excédent de TVA reste inscrit au crédit du compte courant TVA, son remboursement ne peut pas se prescrire.**

**Autrement dit, le délai de prescription ne peut pas commencer à courir. Notons cependant qu'un excédent de TVA peut être la conséquence de l'exercice du droit à déduction. Ce droit à déduction doit néanmoins être exercé à temps. La déclaration dans laquelle la déduction est appliquée doit être déposée "avant l'expiration de la 3<sup>ème</sup> année civile qui suit celle durant laquelle la taxe à déduire est devenue exigible" (art 4 al 2 AR n° 3).**

➤ **NB: la nouvelle loi relative aux délais de prescription ne modifie en rien ce délai. Tout reste donc en l'état en ce qui concerne l'action en restitution.**

Tainmont L. - Joly C. - SOLIS - Actualités TVA - APCH - 11/2022

192

192

Révision TVA – Echantillons/cadeaux commerciaux  
**Loi 27 juin 2021 et circulaire 2021/C/81 du 3  
 septembre 2021**

Tainmont L. - Joly C. - SOLIS - Actualités TVA - APCH - 11/2022

193

193

### Dispositions diverses loi 27 juin 2021

- **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 L. - Joly C. - SOLIS - Actualités TVA - APCH - 11/2022

194

194

## **circulaire 2021/C/81 du 3 septembre 2021**

Tainmont L. - Joly C. - SOLIS - Actualités TVA - APCH - 11/2022

195

195

## **Circulaire 2021/C/81 du 3 septembre 2021**

- **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 L. - Joly C. - SOLIS - Actualités TVA - APCH - 11/2022

196

196

## Circulaire 2021/C/81 du 3 septembre 2021

Solis

- L'article 12, § 1<sup>er</sup>, alinéa 3 CTVA charge le Roi de déterminer les conditions d'application auxquelles doivent satisfaire les prélèvements visés en ce qui concerne la valeur des échantillons commerciaux et des cadeaux commerciaux de faible valeur, la nature et les caractéristiques des biens invendables (biens alimentaires ou non alimentaires), les fins caritatives concernées, les circonstances dans lesquelles les biens invendables visés peuvent être remis à ces fins, le montant qui peut être porté en compte au titre de frais et les conditions de forme à observer.
- Au point 4.2.2. de l'avis du Conseil d'Etat n° 65.794/3 du 13 mai 2019 relatif à l'AR n°59, il a été relevé que l'habilitation au Roi prévue à l'art 12 § 1<sup>er</sup> al 3 du CTVA n'était pas suffisamment explicite sur un certain nombre de points afin de justifier les limitations reprises dans le projet AR n°59 de l'époque.
- Partant, le Conseil d'État a estimé dans cet avis que les options prises dans ce qui était encore un projet d'arrêté royal n° 59 outrepassaient ce que le Code TVA permettait. L'art 4 loi du 27.06.2021 élargit donc l'habilitation au Roi de déterminer la fréquence à laquelle les cadeaux commerciaux peuvent être offerts et de déterminer les biens qui ne peuvent pas être offerts en cadeaux commerciaux.

Tainmont L. - Joly C. - SOLIS - Actualités TVA - APCH - 11/2022

197

197

### Programme:

1. Qui ?
2. Quoi ?
3. Où ?
4. Combien ?
5. Redevable ?
6. Déduction ?
7. Diversités d'automne
8. Procédure



Solis  
Law Firm

Tainmont L. - Joly C. - SOLIS - Actualités TVA - APCH - 11/2022

198

198

**Borne de recharge électrique:****Circulaire 2021/C/113 du 20 décembre 2021**

... de quoi électriser vos fins de soirée...

Tainmont L. - Joly C. - SOLIS - Actualités TVA - APCH - 11/2022

199

199

**Groupement autonome et TVA:****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 L. - Joly C. - SOLIS - Actualités TVA - APCH - 11/2022

200

200

## **Groupement autonome de personnes et TVA: circulaire 3 septembre 2021 n° 2021/C/81**

### **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<sup>er</sup>, 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 L. - Joly C. - SOLIS - Actualités TVA - APCH - 11/2022

201

201

## **GAP et TVA: circulaire du 3 septembre 2021, n° 2021/C/81**

Solis

- 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<sup>er</sup> 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 L. - Joly C. - SOLIS - Actualités TVA - APCH - 11/2022

202

202

**GAP et TVA: circulaire du 3 septembre 2021 2021/C/81**

- 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 L. - Joly C. - SOLIS - Actualités TVA - APCH - 11/2022

203

203

**Programme:**

1. Qui ?
2. Quoi ?
3. Où ?
4. Combien ?
5. Redevable ?
6. Déduction ?
7. Diversités d'automne
8. Procédure

Tainmont L. - Joly C. - SOLIS - Actualités TVA - APCH - 11/2022

204

204



## La conservation de livres et de documents (art 60 CTVA)

Solis

- Tout le monde doit conserver les factures
  - Les assujettis et PMNA doivent aussi conserver tous les autres documents (livres et documents comptables, contrats, bons de commande, extraits de compte, ...) *y compris les doubles des tickets de caisse et/ou la bande contrôle d'une caisse enregistreuse*
- **l'obligation se rapporte donc à tous les livres, documents et pièces relatifs à l'activité !**

Tainmont L. - Joly C. - SOLIS - Actualités TVA - APCH - 11/2022

205

205

### □ Délai de conservation

- **7 ans** (idem qu'en matière de comptabilité et comptes annuels des entreprises)
- **Au 1/1/2023** ce délai est passé à 10 ans (**article 60 § 3 et 4 CTVA**) – loi du 10 novembre 2022
- **Exception : 15 (25) ans** opérations qui tendent ou concourent à l'érection ou à l'acquisition d'un bâtiment avec TVA

### □ Lieu et mode de conservation

- En principe, sur le territoire belge (**OK à l'étranger si conservation électronique**)
- Mode : voyez la Circ. AFER n° 16/2008

Tainmont L. - Joly C. - SOLIS - Actualités TVA - APCH - 11/2022

206

206

Solis

## Régime TVA des délais de prescription en matière de recouvrement

Tainmont L. - Joly C. - SOLIS - Actualités TVA - APCH - 11/2022

207

207

- **Aucun système de droit ne peut tolérer que la validité juridique d'un acte ou d'une opération puisse être remise en cause INDEFINIMENT !!!**
- **Pas de réglementation communautaire relative aux délais de prescription en matière de TVA → délais varient d'un EM**
- **Selon la jurisprudence de la CJUE, chaque EM règle les modalités procédurales sous réserve du respect des principes d'équivalence et d'effectivité**

Tainmont L. - Joly C. - SOLIS - Actualités TVA - APCH - 11/2022

208

208

- **Exemple (Civ. Mons, 15/05/2011) :**
    - **Facture d'achat du 23/09/2017**
    - **Date de dépôt de la déclaration : 24/01/2019**
    - **Contrainte décernée, sur base d'un PV : 10/01/2021**
    - **Prescription de l'action en recouvrement: 31/12/2022**
- .... **et non 31/12/2020 !!!**

Tainmont L. - Joly C. - SOLIS - Actualités TVA - APCH - 11/2022

209

209

## Les types de délai de prescription en TVA

Depuis la **loi-programme du 22 décembre 2008**, le Code de la TVA ne connaît **plus que deux délais de prescription** pour l'action en recouvrement de la TVA, des amendes et des intérêts :

- **le délai normal de 3 ans ;**
- **le délai extraordinaire de 7 ans**

**Deux modifications insérées par la loi-programme :**

Tainmont L. - Joly C. - SOLIS - Actualités TVA - APCH - 11/2022

210

210

□ **Du 01/01/2009 au 31/12/2022 : 2 types de délais**

- **Délai normal de 3 ans**
- **Délai allongé en raison :**
  - Jusqu'à l'expiration de la 7<sup>ème</sup> année qui suit ...**
    - **d'un renseignement, d'une enquête ou contrôle d'un pays étranger;**
    - **d'une action judiciaire;**
    - **d'éléments probants venus à la connaissance de l'Adm.**
    - **fraude fiscale**

Tainmont L. - Joly C. - SOLIS - Actualités TVA - APCH - 11/2022

211

211

□ **Apd 1/1/2023 : 4 types de délais (loi du 10 novembre 2022)**

- **Délai normal de 3 ans**
- **Délai allongé:**
  - **Jusqu'à l'expiration de la 4<sup>ème</sup> année (nouvel art. 81 bis, § 1, al. 2, CTVA)**
    - **en cas d'absence de déclaration, ou**
    - **de déclaration tardive**
  - **Jusqu'à l'expiration de la 7<sup>ème</sup> année qui suit ...**
    - **d'un renseignement, d'une enquête ou contrôle d'un pays étranger;**
    - **d'une action judiciaire;**
    - **d'éléments probants venus à la connaissance de l'Adm.**
  - **Jusqu'à l'expiration de la 10<sup>ème</sup> année qui suit...**
    - **d'une fraude fiscale (art. 81 bis § 1, al. 4 CTVA)**

Tainmont L. - Joly C. - SOLIS - Actualités TVA - APCH - 11/2022

212

212

## Délai de prescription normal de trois ans

→ acquise à l'expiration de la troisième année civile qui suit celle durant laquelle la cause d'exigibilité de ces taxes, intérêts et amendes fiscales est intervenue

**Mais à condition que la déclaration TVA constatant l'opération ait été déposée dans le délai légal !**

**Exemple : assujetti déposant trimestriel**

Facture d'achat du 22/11/2013 inscrite dans la déclaration du 4ème trimestre 2013 déposée le 20/01/2014 (→ 31/12/2016) ; si dépôt le 15/02/2014 (→ 31/12/2017 !).

Tainmont L. - Joly C. - SOLIS - Actualités TVA - APCH - 11/2022

213

213



## Prescription – preuve interruption

Gand, 22 juin 2010 et Tribunal d'Anvers 24 novembre 2010 – Mons 27 avril 2012 (question renouvellement de l'interruption)

- Article 83 § 1<sup>er</sup>, al. 1 CTVA: cfr. Art 2244 et suivants Code Civil
- Article 2248 Code civil: « la prescription est interrompue par la reconnaissance que le débiteur fait du droit de celui contre lequel il prescrivait »
- La reprise de la dette TVA aux comptes annuels (intitulé « TVA à payer sur immeuble ») peut interrompre la prescription (cfr date approbation des comptes par AG)! L'interruption redémarre aussi longtemps qu'au fil des ans on approuve ce compte (solution? Inscription dans un compte de provision pour charges fiscales)

**Cassation 15 février 2013**

Tainmont L. - Joly C. - SOLIS - Actualités TVA - APCH - 11/2022

214

214

*Délai extraordinaire de quatre ans (apd du 1/1/2023)*

Cas d'application visés (nouvel art. 81 bis, § 1, al. 2, CTVA):

- 1° en cas d'absence de déclaration ou
- 2° en cas de déclaration tardive

On regarde la date d'exigibilité de la TVA pour déterminer l'application du nouveau délai.

Tainmont L. - Joly C. - SOLIS - Actualités TVA - APCH - 11/2022

215

215

*Délai extraordinaire de sept ans (jusqu'au 31/12/2022)*

Cas d'application visés :

- 1° **un renseignement, une enquête ou un contrôle, communiqués, effectués ou requis soit par un autre EM de l'U.E.** (...) des opérations imposables n'ont pas été déclarées en Belgique, que **des opérations y ont été exemptées à tort** (nouveau depuis loi du 29/12/2008) ou que des déductions de la taxe y ont été opérées à tort ;
- 2° **une action judiciaire** fait apparaître que des opérations imposables n'ont pas été déclarées, que **des opérations ont été exemptées à tort** (nouveau depuis loi du 29/12/2008) ou que des déductions de la taxe ont été opérées à tort ;

Tainmont L. - Joly C. - SOLIS - Actualités TVA - APCH - 11/2022

216

216

- 3° **des éléments probants, venus à la connaissance de l'administration**, font apparaître que des opérations imposables n'ont pas été déclarées en Belgique, que **des opérations y ont été exemptées à tort** (nouveau depuis loi du 29/12/2008) ou que des déductions de la taxe y ont été opérées à tort ;
- 4° l'infraction TVA a été commise dans une **intention frauduleuse ou à dessein de nuire (délai porté à 10 ans apd du 1/1/2023)**. On regarde la date d'exigibilité de la TVA pour déterminer l'application du nouveau délai).

Tainmont L. - Joly C. - SOLIS - Actualités TVA - APCH - 11/2022

217

217

*Délai extraordinaire de dix ans (apd du 1/1/2023)*

Cas d'application visés (nouvel art. 81 bis, § 1, al. 4, CTVA):

La fraude

On regarde la date d'exigibilité de la TVA pour déterminer l'application du nouveau délai.

Tainmont L. - Joly C. - SOLIS - Actualités TVA - APCH - 11/2022

218

218

## Circulaire 2022/C/18 du 14 février 2022




- Loi du 27 juin 2021
- Cadre: loi anti-blanchiment
- Article 61 § 1<sup>er</sup> al. 5 nouveau CTVA
- Mise à disposition données enregistrées sur support informatique via plateforme sécurisée du Ministère des Finances mise en place par le SPF Finances


Tainmont L. - Joly C. - SOLIS - Actualités TVA - APCH - 11/2022

219

219

Livraison nationale de bien entre assujettis et exigibilité	Livraisons de biens meubles faites par un assujetti qui, habituellement, livre des biens à des particuliers et pour lesquelles il n'a pas d'obligation d'émettre une facture	Livraisons de biens meubles "à des personnes de droit public visées à l'article 6"
 <p><b>Fait générateur</b> est et reste le <u>moment où la livraison de biens est effectuée</u></p>	<p><b>Cause d'exigibilité</b> est « le <u>moment réception du paiement</u> [...], à concurrence du montant perçu » (art. 17, § 3, CTVA)</p>	<p><b>Cause d'exigibilité</b> est « le <u>moment de la réception du paiement</u> [...], à concurrence du montant perçu »</p>
<p>Mais pour l'exigibilité <i>de facto</i>, ce sera la <u>facture</u>:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ la TVA deviendra exigible "au moment de l'émission de la facture, à concurrence du montant facturé, <i>peu importe que l'émission de cette facture ait lieu avant ou après le moment où la livraison est effectuée</i>".</li> </ul>	<p>= Régime de l'encaissement: <b>pas de changement en 2016</b></p>	<p>= Régime encaissement: <b>new 2016</b></p>
<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Par contre, la TVA deviendra en tout cas exigible "le 15<sup>ème</sup> jour du mois qui suit celui au cours duquel [a été effectuée la livraison], lorsqu'aucune facture n'a été émise avant cette date".</li> </ul>		<p><u>A moins qu'il n'y ait un report de perception</u> en vertu art. 51, §§ 2 et 4 CTVA)</p>
<p><b>Cause subsidiaire d'exigibilité:</b> Le paiement en tout ou en partie du prix, avant que la livraison ne soit effectuée, est maintenu : dans ce cas, la TVA deviendra exigible au moment de la réception du paiement, à concurrence du montant perçu.</p>		<p>220</p>

220

Prestation de services nationale entre assujettis	Prestations de services effectuées par un assujetti qui, habituellement, fournit des services à des particuliers et pour lesquelles il n'a pas obligation émettre facture	Prestations de services "à des personnes de droit public visées à l'article 6"
<p><b>Fait générateur</b> est et reste le <u>moment où la prestation de services est effectuée</u></p>	<p><b>Cause d'exigibilité</b> est « le <u>moment de la réception du paiement [...], à concurrence du montant perçu</u> » (art. 22 bis al. 2 CTVA)</p>	<p><b>Cause d'exigibilité</b> est « le <u>moment de la réception du paiement [...], à concurrence du montant perçu</u> »</p>
<p>Mais pour l'exigibilité <i>de facto</i>, ce sera la <u>facture</u>:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>la TVA deviendra exigible "au moment de l'émission de la facture, à concurrence du montant facturé, <i>peu importe que l'émission de cette facture ait lieu avant ou après le moment où la prestation est effectuée</i>".</li> </ul>	<p>= Régime de l'encaissement: <b>pas de changement</b></p>	<p>= Régime de l'encaissement: <b>nouveau</b></p>
<ul style="list-style-type: none"> <li>Par contre, la TVA deviendra en tout cas exigible "le 15<sup>ème</sup> jour du mois qui suit celui au cours duquel a été effectuée la prestation, lorsqu'aucune facture n'a été émise avant cette date</li> </ul>		<p><u>A moins qu'il n'y ait un report de perception</u> en vertu de l'art. 51, §§ 2 et 4, CTVA).</p>
<p><b>Cause subsidiaire d'exigibilité:</b> Le paiement en tout ou en partie du prix, avant que la prestation ne soit effectuée, est maintenu : dans ce cas, TVA exigible au moment de la réception du paiement, à concurrence du montant perçu.</p>		

221

Livraison intracommunautaire de biens	Prestation de services intracommunautaire
<p>TVA deviendra exigible, comme aujourd'hui, <u>au moment où la facture sera émise</u>:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>pour autant que cette facture constate le fait générateur,</li> <li>et donc pour autant qu'elle soit émise après la livraison (art. 17, § 2, al. 1 CTVA)</li> </ul>	<p>Pour les prestations de services <i>intracommunautaires</i> localisées en Belgique conformément à la règle générale 'B2B' relative à la localisation des prestations de services, pour lesquelles la TVA est due par le preneur des prestations de services, les choses demeurent inchangées :</p> <p>la taxe est et reste exigible <u>au moment où la prestation de services est effectuée</u></p>
<p><u>Lorsqu'aucune facture n'a été émise avant cette date</u>, la TVA deviendra exigible le quinzième jour du mois suivant celui au cours duquel a été effectuée la livraison (art. 17, § 2, al. 2, CTVA).</p>	<p><b>Mais</b> lorsque le prix est encaissé, en tout ou en partie, avant le moment où la prestation de services <u>est effectuée</u>,</p> <p>la TVA devient exigible <u>au moment de la réception du paiement, à concurrence du montant perçu.</u></p>

222

Depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2016 : **B2B**



Livraisons (à l'exception des livraisons effectuées dans les conditions de l'article 39bis du CTVA)	Paiement sans facture avant la livraison	Réception du paiement
	Facture	Date de la facture
	Pas de facture le 15eme jour du mois qui suit celui au cours duquel est intervenu le fait générateur	Le 15eme jour du mois qui suit celui au cours duquel est intervenu le fait générateur

223

223

Pas de changement: comme avant le 1<sup>er</sup> janvier 2016: **B2B**



Livraisons effectuées dans les conditions de l'article 39bis du CTVA	Facture	Date de la facture
	Pas de facture le 15eme jour du mois qui suit celui au cours duquel est intervenu le fait générateur	Le 15eme jour du mois qui suit celui au cours duquel est intervenu le fait générateur

224

224

Depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2016 : **B2B**



Prestations de services (à l'exception des prestations de services intracommunautaires)	Paiement sans facture avant que la prestation ne soit effectuée	Réception du paiement
	Facture	Date de la facture
	Pas de facture le 15eme jour du mois qui suit celui au cours duquel est intervenu le fait générateur	Le 15eme jour du mois qui suit celui au cours duquel est intervenu le fait générateur

225

225

Pas de changement: comme avant le 1<sup>er</sup> janvier 2016: **B2B**



Prestations de services intracommunautaires	Situation en B2B – article 21 § 2 Code TVA	Moment où la prestation de service est effectuée
Prestations de services intracommunautaires	Réception du paiement avant le moment où la prestation est effectuée	Réception du paiement

226

226

Depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2016: **B2G**

Solis  
S.A.F.E.R.

Livraisons de biens meubles et prestations de services effectuées à des personnes de droit public visées à l'article 6 du CTVA

Réception du paiement

Réception du paiement

227

227

Solis  
S.A.F.E.R.

Intérêts TVA et taux

228

## Intérêt : rattachement au taux d'intérêt révisé – nouvelles dispositions légales

SOLIS

Pour rappel, les termes '**intérêts de retard**' se rapportent aux intérêts dus sur la TVA à recouvrer (art. 91, §1-2bis, CTVA), tandis que les termes '**intérêts moratoires**' concernent la TVA à restituer à l'assujetti (art. 91, § 3-4, CTVA). Cette terminologie vaut depuis quelques années tant pour la TVA que les impôts directs.

Mais il n'avait pas eu à l'époque de modification du taux d'intérêt. Cela signifie que les intérêts, par exemple en cas de paiement tardif de la TVA, s'élèvent toujours actuellement à 0,8 % par mois (9,6 % sur une base annuelle; art. 91, § 1, 1°, CTVA). Les intérêts moratoires en cas de restitution s'élèvent en principe aussi à 0,8 % par mois ou 9,6 % par an (art. 91, § 3, CTVA).

Dans certains cas, le taux d'intérêt est égal au taux d'intérêt légal, tel que fixé dans les matières fiscales et conformément aux règles applicables dans les affaires civiles (par exemple, les intérêts de retard sur des amendes impayées et les intérêts moratoires sur la TVA à restituer payée à la demande de l'Administration de la TVA). Ce taux d'intérêt s'élève actuellement à 7 %.

*Le nouveau texte légal entend "mettre fin à la multiplicité des taux d'intérêt de retard et moratoires". "Il convient dès lors d'harmoniser le taux d'intérêt en matière de TVA". "Toutefois, il convient de garder un taux suffisamment incitatif [...] pour [garantir] la compliance des assujettis à la TVA, afin d'éviter que celle-ci ne se transforme en crédits de caisse bon marché pour les opérateurs économiques" (EdM, p. 14-15 - Doc. parl., Chambre, 2022-2023, n° 55-2899/005).*

Tainmont L. - Joly C. - SOLIS - Actualités TVA - APCH - 11/2022

229

229

## Intérêt : rattachement au taux d'intérêt révisé – nouvelles dispositions légales

SOLIS

### Nouvel intérêt spécial

Le taux utilisé pour la fixation des intérêts TVA sera désormais égal au taux d'intérêt révisé en matière fiscale (défini par le nouvel art. 2, § 2/1, al. 1, 1°).

Le taux d'intérêt légal 'général' en matière fiscale demeure inchangé à 7%. Mais en ce qui concerne "les créances fiscales et non fiscales dont la perception, la restitution ou le recouvrement sont assurés par le Service public fédéral Finances, à l'exception des impôts régionaux" (pour lesquels le taux d'intérêt 'général' en matière fiscale reste applicable), le taux d'intérêt sera recalculé annuellement. Le calcul de cet intérêt 'révisé' en matière fiscale s'effectuera sur base de certains indices de référence. L'intérêt ainsi calculé ne pourra pas "être inférieur à 4 %, ni supérieur à 10 %". Concrètement, le taux d'intérêt sera calculé sur base des indices de référence des mois d'avril, mai et juin. Ce taux d'intérêt 'révisé' annuel s'appliquera à partir du 1er janvier de l'année civile suivante. Le SPF Finances publiera ce taux d'intérêt au cours du troisième trimestre précédent au Moniteur belge.

Le projet de loi verrouille le taux d'intérêt 'révisé' à 4 % pour 2023.

Le taux d'intérêt 'révisé' en matière fiscale "sur les sommes à restituer" est fixé au taux d'intérêt précité, "diminué de deux points de pourcentage".

Tainmont L. - Joly C. - SOLIS - Actualités TVA - APCH - 11/2022

230

230

## Intérêt : rattachement au taux d'intérêt révisé – nouvelles dispositions légales

### Intérêts TVA

En vertu du projet de loi, le taux des **intérêts de retard en matière de TVA** sera désormais égal au taux d'intérêt révisé annuel, "**augmenté de 4 points de pourcentage**" (**nouvel art. 91, § 1, al. 2, CTVA**). En d'autres termes, lorsque le taux d'intérêt applicable aux dettes gérées par le SPF Finances s'élèvera par exemple à 4 %, le taux des intérêts de retard en matière de TVA s'élèvera à 8 % par an; si le taux d'intérêt révisé passe à 5 %, le taux des intérêts de retard en matière de TVA s'élèvera à 9 %, etc. Le taux d'intérêt pourra donc fluctuer annuellement. Ces intérêts de retard seront désormais applicables dans *tous* les cas où la TVA ou des amendes sont réclamées.

➤ Etant donné que le taux d'intérêt révisé en matière fiscale pour 2023 est fixé à 4 %, le taux des intérêts de retard en matière de TVA s'élèvera à 8 % pour 2023.

Le taux des **intérêts TVA moratoires** est désormais inférieur de deux points de pourcentage aux intérêts de retard (**nouvel art. 91, § 4, CTVA**), et ce afin d'éviter "*des placements spéculatifs*" des assujettis. *In concreto*, si le taux applicable aux intérêts de retard est de 8 %, celui qui sera applicable aux intérêts moratoires est de 6 %. Etant donné que le taux des intérêts de retard est fixé à 8 % pour 2023, les intérêts moratoires en matière de TVA s'élèveront donc à 6 % pour 2023. Les intérêts moratoires ainsi fixés s'appliqueront dans tous les cas où la TVA ou des amendes sont remboursés.

Tainmont L. - Joly C. - SOLIS - Actualités TVA - APCH - 11/2022

231

231

## Intérêt : rattachement au taux d'intérêt révisé – nouvelles dispositions légales

### Intérêts TVA

Le projet de loi prévoit en outre que les intérêts moratoires ne seront pas dus lorsque "la restitution résulte d'une remise ou d'une réduction d'une amende accordée comme mesure de grâce" ou lorsque "l'Administration ne dispose pas des données nécessaires pour liquider les sommes à restituer et [que] ces données ne peuvent être obtenues au prix d'efforts raisonnables" (**nouvel art. 91, § 5, CTVA**).

Le calcul concret des intérêts (avec arrondi des sommes dues au "multiple inférieur le plus proche de 10 EUR" et le montant minimal des intérêts de 5 EUR) ne change pas.

### Entrée en vigueur

Le nouveau régime doit entrer en vigueur le 1er janvier 2023.

### Astreinte

Comme c'est le cas pour les impôts sur les revenus, le projet de loi définit un cadre légal dans lequel l'Administration de la TVA peut demander au juge de condamner l'assujetti au paiement d'une astreinte lorsque celui-ci entrave l'exercice des pouvoirs d'enquête du fisc (**nouvel art. 92ter, CTVA**). Cette mesure entrera en vigueur le dixième jour qui suivra la publication de la loi au *Moniteur belge*, à défaut de disposition explicite.

Tainmont L. - Joly C. - SOLIS - Actualités TVA - APCH - 11/2022

232

232

## Amendes TVA et pouvoir du juge

Cassation 23 septembre 2022, F.20.0112.N

Tainmont L. - Joly C. - SOLIS - Actualités TVA - APCH - 11/2022

233

233

Un juge peut-il décider d'une diminution d'amende TVA?

- A. Non, jamais étant donné que les amendes sont fixées par AR;
- B. Oui, mais seulement si l'assujetti a au préalable introduit une demande administrative en ce sens (Arrêté du Régent de 1831);
- C. Oui, dans toutes les circonstances;
- D. Oui, mais seulement s'il n'y a pas fraude.

Tainmont L. - Joly C. - SOLIS - Actualités TVA - APCH - 11/2022

234

234



Un juge peut-il décider d'une diminution d'amende TVA?

- A. Non, jamais étant donné que les amendes sont fixées par AR;
- B. Oui, mais seulement si l'assujetti a au préalable introduit une demande administrative en ce sens (Arrêté du Régent de 1831);
- C. Oui, dans toutes les circonstances;
- D. Oui, mais seulement s'il n'y a pas fraude.

Tainmont L. - Joly C. - SOLIS - Actualités TVA - APCH - 11/2022

235

235

La Cassation est formelle : les Cours et tribunaux peuvent toujours passer les amendes TVA au crible du principe de proportionnalité, même si l'Adm n'y est pas autorisée en raison de sa compétence liée, et sans que l'assujetti doive préalablement demander l'application de l'arrêté du Régent ([Cass., 23 septembre 2022, F.20.0112.N](#)).

#### Faits et procédure préalable

Un assujetti avait introduit frauduleusement des cigarettes en Belgique (pas munies des bandelettes fiscales qui constituent la preuve que les accises adéquates ont été versées pour les tabacs manufacturés). La TVA est calculée sur le prix qui figure sur la bandelette fiscale ou, à défaut de paiement du prix, sur la base d'imposition des accises. La TVA sur les cigarettes est ensuite prélevée 'à la source' et payée immédiatement par le débiteur des accises ([art. 58, § 1, CTVA](#)). L'absence de bandelette fiscale signifie par conséquent que la TVA n'a pas été payée. En l'espèce, l'Adm réclama une TVA de 100.985 EUR, majorés d'une amende de 201.970 EUR (soit une amende de 200 % [ev art. 70, § 1, CTVA](#)). L'assujetti réclama l'annulation de ces sommes devant le tribunal de 1<sup>ère</sup> instance sans succès. La Cour d'appel d'Anvers maintint également le montant de la TVA due, mais ramena l'amende de 200 % à 50 %, au motif qu'il serait manifestement déraisonnable de réclamer l'intégralité de l'amende au vu des circonstances de fait (arrêt du 3 décembre 2019). La Cour se fondait sur l'art 6 CEDH, à savoir le droit à un procès équitable, avec pour conséquence que les juges doivent avoir un pouvoir de *pleine juridiction* pour statuer sur des amendes fiscales. En effet, il est généralement admis que les amendes fiscales sont considérées comme des sanctions pénales au sens de l'article 6, CEDH (voyez notamment [Cour constitutionnelle, 15 mai 2008, n° 78/2008](#)).

Tainmont L. - Joly C. - SOLIS - Actualités TVA - APCH - 11/2022

236

236

## Un juge peut-il décider d'une diminution d'amende TVA?

L'Administration fiscale introduisit un pourvoi en cassation contre cette décision. Elle plaida que les Cours et tribunaux n'avaient pas le pouvoir de modérer l'amende. L'application de l'amende de **l'article 70, § 1, CTVA** relève en effet d'une compétence *liée*.

L'Administration a dès lors l'obligation de réclamer une amende égale au double de la TVA éludée. Les barèmes des amendes proportionnelles réduites prévus par **l'AR d'exécution n° 41** ne s'appliquent pas dans des cas de fraude (**art. 1, dernier al., AR n° 41**).

L'Administration plaida en outre que l'assujetti n'avait pas introduit, préalablement à la procédure judiciaire, de demande de remise de l'amende en vertu de **l'arrêté du Régent du 18 mars 1831**. En vertu de l'article 9 de cet arrêté, le ministre des Finances a le pouvoir de remettre ou de modérer des amendes fiscales, même en cas de fraude. Toutefois, comme l'application de ce droit de grâce n'avait pas été demandée, l'Administration estimait être liée par l'amende de 200 % fixée par la loi, et le juge n'aurait dès lors pas le pouvoir de contrôler la proportionnalité de l'amende.

Tainmont L. - Joly C. - SOLIS - Actualités TVA - APCH - 11/2022

237

237

### Contrôle des sanctions même en cas de compétence liée

La Cour de cassation confirme que le juge est autorisé à examiner la légalité de sanctions au sens de l'article 6, CEDH, et en particulier à vérifier si cette sanction est conciliable avec les exigences impératives des conventions internationales et du droit interne, y compris les principes généraux du droit. Ce contrôle doit permettre au juge d'examiner si la sanction n'est pas disproportionnée par rapport à l'infraction.

Selon la Cassation, le fait que l'Adm ne dispose en la matière d'aucune liberté d'appréciation (càd qu'elle ne possède que d'une compétence liée) ne peut pas empêcher le juge de contrôler la proportionnalité de la sanction. Il peut à cet effet prendre en considération des critères tels que la gravité de l'infraction, les taux des sanctions déjà appliquées, les décisions rendues dans des cas similaires et l'effet de la sanction pour la personne concernée. La Cour d'appel avait estimé que l'application de l'amende de 200 % serait manifestement déraisonnable compte tenu de divers facteurs, notamment le fait que l'assujetti était déjà condamné à une peine d'emprisonnement et à une amende du chef des infractions à la législation sur les accises. La Cour de cassation ne voit pas d'objection à cette décision.

La Cour émet toutefois une réserve. Le fait que l'Adm possède une compétence liée (comme en l'espèce du fait qu'en cas de fraude la loi ne prévoit pas de barèmes permettant une modération éventuelle de la sanction) peut, le cas échéant, intervenir dans l'appréciation de la proportionnalité de la sanction. Par ailleurs, la Cour rappelle sa jurisprudence antérieure selon laquelle le droit de contrôle n'implique pas que le juge *serait autorisé, sur base d'une appréciation subjective de ce qu'il juge raisonnable et à l'encontre des règles légales, à remettre ou à diminuer des amendes.*

Tainmont L. - Joly C. - SOLIS - Actualités TVA - APCH - 11/2022

238

238



### Pas de demande préalable basée sur l'arrêté du Régent

Le fait que l'assujetti ne demande pas au préalable une remise de l'amende en vertu du droit de grâce prévu dans l'arrêté du Régent est-il pertinent ?

La Cour estime que le simple fait que l'assujetti n'ait pas demandé l'application de l'arrêté du Régent n'empêche pas le juge de contrôler la proportionnalité de la sanction. Ici aussi, la Cour formule une réserve en ce sens que le juge doit s'abstenir de statuer pour de simples motifs d'opportunité sur le montant ou la remise de l'amende.

Tainmont L. - Joly C. - SOLIS - Actualités TVA - APCH - 11/2022

239

239

### Commentaire Fiscalogues

Traditionnellement, la Cassation a toujours été réticente à autoriser la modération judiciaire des amendes TVA. Cette position a toutefois été remise en question par la CEDH et la Cour constitutionnelle ([Cour d'arbitrage, 24 février 1999, n° 22/99](#)). La Cassation a ensuite reconnu à son tour un droit de contrôle en vertu duquel le juge doit cependant "*considérer dans quelle mesure l'adm était elle-même liée par cette sanction*" ([Cass., 21 janvier 2005, C.02.0572.N](#))

Impossible de savoir si la Cassation considèrerait que le juge était tout aussi lié que l'Adm dans l'appréciation des amendes TVA ou si le juge doit seulement tenir compte de ce « lien » dans la motivation de sa décision.

La Cassation clarifie son point de vue et déclare clairement que le juge peut toujours contrôler la sanction, même s'il s'agit d'une compétence liée dans le chef de l'Adm. Mais elle se réserve une porte de sortie en affirmant que l'existence d'une compétence liée peut effectivement jouer un rôle (indirect) comme facteur d'appréciation de la proportionnalité de la sanction. La Cour revient ainsi à l'opinion qu'elle avait émise dans un arrêt de 2009 ([Cass., 13 février 2009, F.06.0107.N](#)). Il faudra toutefois voir si et comment la jurisprudence tiendra compte de ce facteur.

En outre, la Cass clarifie aussi la relation entre contrôle de proportionnalité et [art 9 de l'A.Régent](#). C'était nécessaire après la confusion créée par la Cour dans un arrêt de 2019. L'Adm estimait pouvoir déduire de cet arrêt que le juge, dans l'exercice de sa pleine juridiction, ne peut modérer une amende que si l'assujetti a lui-même demandé la modération au préalable en vertu de l'A.Régent ([Cass., 17 janvier 2019, F.16.0130.F](#)).

Tainmont L. - Joly C. - SOLIS - Actualités TVA - APCH - 11/2022

240

240

## Commentaire du Fiscalogues

Mais point de vue pas unanime: Anvers a encore affirmé récemment que le juge emprunte directement son pouvoir d'appréciation à l'art 6, CEDH et que « *ce pouvoir n'est pas limité du fait que l'assujetti n'a pas au préalable introduit une demande de grâce* » (Anvers, 10 janvier 2022, 2020/RG/951; dans le même sens Anvers, 20 mars 2021, 2019/RG/2032).

La Cour de cassation met un terme à ce débat par l'arrêt ici commenté. Elle affirme clairement que l'on n'exige pas de l'assujetti qu'il ait d'abord eu recours à la procédure visée par l'arrêt du Régent.

Le juge peut vérifier en toute autonomie la proportionnalité de la sanction, sans être entravé par ce qui s'est passé auparavant au cours de la procédure, la seule réserve étant que ce pouvoir de contrôle n'implique pas que le juge *serait autorisé, sur base d'une appréciation subjective de ce qu'il juge raisonnable et à l'encontre des règles légales, à remettre ou à diminuer des amendes.*

Ce qui conduit à se demander quelle est encore la portée de ce dernier paragraphe et comment les juges s'en accommoderont.

Tainmont L. - Joly C. - SOLIS - Actualités TVA - APCH - 11/2022

241

241

## 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<sup>ème</sup> 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 L. - Joly C. - SOLIS - Actualités TVA - APCH - 11/2022

242

242

## 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 L. - Joly C. - SOLIS - Actualités TVA - APCH - 11/2022

243

243

## 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<sup>ère</sup> 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 L. - Joly C. - SOLIS - Actualités TVA - APCH - 11/2022

244

244

## 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<sup>ère</sup> 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 L. - Joly C. - SOLIS - Actualités TVA - APCH - 11/2022

245

245

## 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 L. - Joly C. - SOLIS - Actualités TVA - APCH - 11/2022

246

246



## 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).

Tainmont L. - Joly C. - SOLIS - Actualités TVA - APCH - 11/2022

247

247

## 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*".

Tainmont L. - Joly C. - SOLIS - Actualités TVA - APCH - 11/2022

248

248

Merci pour votre attention...

Solis  
Law Firm

Tainmont L. - Joly C. - SOLIS - Actualités TVA - APCH - 11/2022

249

249

APCH  
TOURNAI