



Actualités TVA 2021-2022:

LAURENT TAINMONT

CELINE JOLY

SOLIS LAW

A.P.C.H.

Décembre 2022

1

1

Laurent Tainmont



*Avocat associé-fondateur **SOLIS**, spécialisé en droit fiscal*

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

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

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

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

SOLIS Law Firm

Apd 1/1/2023: Solis Law Bruxelles

Dieweg 272, 1180 Bruxelles

Solislaw.eu

Mons, Bruxelles, Namur, Liège et le Luxembourg

GSM: +32.(0)479.594.574

Tél.: +32.2.899.71.71

l.tainmont@solislaw.eu

2

Céline Joly



Avocat associé-fondateur **SOLIS**, spécialisé en droit fiscal

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

Solis Law Firm

GSM: 0473.52.11.52

Apd 1/1/2023 : Solis Law Bruxelles

Tél.: +32.2.899.71.71

Dieweg, 272 à 1180 Bruxelles

c.joly@solislaw.eu

Solislaw.eu

Mons, Bruxelles, Namur, Liège et le Luxembourg

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

3

3

1. Qui ? (Qui est mon client? Son client ?) (articles 4 à 8bis C.TVA)
2. Quoi ? (Quelles opérations visées ?) (articles 9 et 18 C.TVA)
3. Où ? (Où sont localisées les opérations ?) (articles 14 et suivants et 21-21bis C.TVA)
4. Combien?
 - Base imposable? (articles 26-36 C.TVA)
 - Taxable ou exemptée ? (articles 39 à 44bis C. TVA)
 - Taux? (articles 37-38ter C.TVA - AR n°20)
5. Redevable? (Qui est chargé de collecter et de verser la TVA ?) (article 51 C.TVA)
- Déduction? (Quelle déduction? Correction déduction?) (article 45-48 et AR n°3)



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

4

4

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

5

Notion d'assujetti complétée: Article 4 CTVA – activité économique

Un assujetti est toute personne (personne physique, personne morale, groupement sans personnalité juridique...) qui "effectue, dans l'exercice d'une **activité économique**, d'une manière habituelle et indépendante, des livraisons de biens ou des prestations de services" (art. 4, § 1, CTVA).

La notion d'activité économique n'est toutefois pas précisée, alors qu'elle l'est aux art 9 § 1, al. 2 et 10 de la directive TVA). Pour assurer ainsi une "meilleure transposition" de ces dispositions, on a inséré une définition de cette notion dans le CTVA. Il s'agit de "toute activité de producteur, de fournisseur de biens ou de prestataire de services, y compris les activités extractives, agricoles et celles des professions libérales ou assimilées". "Est en particulier considérée comme activité économique, l'exploitation d'un bien corporel ou incorporel en vue d'en tirer des recettes ayant un caractère de permanence" (nouvel art. 1, § 21, CTVA).

Le nouveau texte précise aussi le caractère "indépendant" d'une activité économique. Le fait que l'activité économique doive être exercée d'une façon 'indépendante' "exclut de la taxation les salariés et autres personnes dans la mesure où ils sont liés à leur employeur par un contrat de louage de travail ou par tout autre rapport juridique créant des liens de subordination en ce qui concerne les conditions de travail et de rémunération et la responsabilité de l'employeur" (nouvel art. 4, § 1, dernier al., CTVA).

Sur le plan du contenu, rien ne change à la notion d'assujetti.

6

Assujetti franchisé: Loi programme du 27 décembre 2021

Solis

Depuis le 1er janvier 2022, la loi-programme exclut l'application du régime de franchise de la TVA applicable aux petites entreprises dans les cas où des logements meublés sont proposés avec, en principe, application de la TVA (**nouvel art. 56bis, § 3, 6°, CTVA**).

Par conséquent, quiconque fournit régulièrement des logements meublés à des hôtes payants, dans des circonstances où la prestation de services est en principe soumise à la TVA, doit désormais se conformer à toutes les règles et obligations normales en matière de TVA. Toutefois, la loi-programme prévoit une seule exception, à savoir pour les personnes physiques qui répondent aux conditions pour être éligibles au régime particulier de 'l'économie collaborative'. En outre, l'une des conditions d'application de ce régime particulier est temporairement mise en veilleuse (dans le contexte de la fourniture de logements meublés), à savoir la condition selon laquelle les services doivent être proposés par le biais d'une plateforme électronique « agréée » : jusqu'au 30 juin 2022, la plateforme électronique ne doit pas être « agréée ».

Durant les travaux parlementaires, le ministre des Finances a dès lors souligné que "*si les [plateformes électroniques] en question ne s'enregistrent pas [en vue de leur agrément], leurs utilisateurs devront appliquer [à partir du 1er juillet 2022] la TVA aux logements meublés mis à disposition*" (Rapport, n° 55-2349/012, p. 59).

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

7

7

Abrogation annoncée du régime des forfaits – Loi du 27 décembre 2021

Solis

Par un communiqué de presse du 14 janvier 2022, le SPF Finances fait savoir que, non seulement en TVA, mais également en matière d'ISR, "*les réglementations forfaitaires sont supprimées à partir du 1^{er} janvier 2028*" pour les professions suivantes " :

- * boucher - charcutier;
- * boulanger et boulanger- pâtissier;
- * cafetier;
- * coiffeur hommes et dames;
- * cordonnier;
- * crémier - laitier ambulant;
- * détaillant alimentation générale;
- * forain;
- * glacier;
- * marchand de frites (exploitants de friterie);
- * marchand de journaux;
- * marchand de textiles et d'articles en cuir;
- * pharmacien.

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

8

8

Abrogation annoncée du régime des forfaits – Loi du 27 décembre 2021

Toutefois, dans certains cas, la suppression s'applique déjà à une date antérieure:

- "il n'est plus permis, à partir du 1^{er} janvier 2022, à de nouveaux contribuables/assujettis à la TVA de déterminer leur base imposable (impôts sur les revenus)/base d'imposition (TVA) au moyen des bases forfaitaires de taxation arrêtées en concertation avec les groupements professionnels intéressés";
- "en matière de TVA, les assujettis soumis au régime normal d'imposition ou au régime de la franchise de la taxe pour les petites entreprises ne peuvent plus opter pour le régime d'imposition forfaitaire à partir du 1^{er} janvier 2022".
- Il en résulte que "seuls les contribuables/assujettis à la TVA qui, pour l'exercice d'imposition 2022 (année de revenus 2021) en matière d'impôts sur les revenus et pour l'année 2021 en matière de TVA, se référaient aux bases forfaitaires de taxation pour déterminer leur base imposable (impôts sur les revenus)/base d'imposition (TVA) peuvent continuer, dans le respect des dispositions légales, à les utiliser :
 - jusqu'au 31 décembre 2027 au plus tard, c'est-à-dire jusqu'à l'exercice d'imposition 2028 (année de revenus 2027) en matière d'impôts sur les revenus, et
 - jusqu'au 31 décembre 2027 en matière de TVA".

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

9

9

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

10

10

Programme:

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



11

Programme:

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



12



Question 1: une problématique de base imposable

Question 2: Quelques problématiques d'exemption

Question 3: Quelques problématiques de taux

13

Réduction de base imposable et paiements échelonnés

CJUE, 28 octobre 2021, C-324/20, dans l'affaire X-Beteiligungsgesellschaft mbH

Faits: En 2012, un assujetti à la TVA allemand a fourni des services d'intermédiation en vue de la vente d'un terrain. Les services étaient achevés dès la fin de la même année. Le prix s'élevait à 1 million EUR, payable en cinq tranches de 200.000 EUR, la première dès 2013.

Les paiements s'effectuent correctement et conformément au calendrier.

Parallèlement au paiement échelonné, l'assujetti a acquitté la TVA de façon échelonnée au Trésor allemand. Mais les autorités fiscales allemandes contestent ce procédé : les services ayant été effectués et achevés en 2012, elles considèrent que l'assujetti aurait dû acquitter la TVA sur la somme totale des honoraires au titre de cette même année.

Si cette objection n'est apparemment pas contestée, l'assujetti demande toutefois une réduction de la base d'imposition sur laquelle la TVA était due en 2012. Il invoque à cet effet l'art 64 § 1^{er} de la directive TVA : "*lorsqu'elles donnent lieu à des décomptes ou à des paiements successifs, [...] les prestations de services sont considérées comme effectuées au moment de l'expiration des périodes auxquelles ces décomptes ou paiements se rapportent*" (art. 22, § 2, CTVA).

14

Réduction de base imposable et paiements échelonnés

CJUE, 28 octobre 2021, C-324/20, dans l'affaire X-Beteiligungsgesellschaft mbH

La CJUE rejette la demande.

Selon elle, la règle relative aux décomptes ou paiements successifs ne s'applique pas aux prestations à caractère ponctuel *"dont la rémunération convenue est payée en plusieurs tranches"*.

Elle s'applique uniquement aux prestations *"dont la nature même justifie un paiement échelonné, à savoir celles qui sont fournies non de manière ponctuelle, mais de manière récurrente ou continue, pendant une certaine période"* (arrêt, n° 37).

L'assujetti invoqua également l'art 90 § 1^{er} – 1° de la directive TVA : *"En cas [...] de non-paiement total ou partiel [...], la base d'imposition est réduite à due concurrence"*.

Selon l'assujetti, la base d'imposition prise en compte pour déterminer le montant de la TVA due en 2012 devrait donc être réduite des montants qui n'avaient pas été payés en 2012 (mais qui n'étaient dus que les années suivantes).

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

15

15

Réduction de base imposable et paiements échelonnés

CJUE, 28 octobre 2021, C-324/20, dans l'affaire X-Beteiligungsgesellschaft mbH

Mais sur ce point, il échoue également.

Le *"non-paiement de la contrepartie, au sens de l'art 90 § 1^{er} de la directive [...] vise les seules situations dans lesquelles le bénéficiaire d'une livraison de biens ou d'une prestation de services ne s'acquitte pas, ou bien ne s'acquitte que partiellement, d'une créance" à laquelle il est contractuellement lié* (n° 60).

Selon la Cour, *"le paiement de la rémunération due pour une prestation de services par tranches, conformément au contrat établi par les parties, ne relève pas du cas de figure du non-paiement de la contrepartie, visé à l'art 90 § 1^{er}"*.

Autrement dit, le fait que, selon le contrat, certaines échéances ne soient payables que plus tard ne signifie pas qu'il y ait « non-paiement » au sens de la disposition précitée de la directive TVA.

➤ **Par conséquent, un tel échelonnement du paiement ne peut pas non plus donner lieu, sur cette base, à une réduction de la base d'imposition.**

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

16

16



Question 1: une problématique de base imposable

Question 2: Quelques problématiques d'exemption

Question 3: Quelques problématiques de taux

17

Immeuble neuf et vente sous le régime TVA – Cassation 28 mars 2022



Faits: Une société immobilière - propriétaire d'un ancien bâtiment scolaire - et un promoteur immobilier avaient mis sur pied un projet dans lequel l'ancien bâtiment scolaire devait être transformé en appartements (entre autres). La société immobilière vendit des parts indivises dans le bâtiment à des personnes physiques (avec application des droits d'enregistrement) et le même jour, les acquéreurs conclurent un contrat avec le promoteur immobilier en vue de réaliser les travaux de rénovation avec application du taux de TVA réduit de 6 %.

L'Adm considéra que l'opération était "scindée artificiellement" en deux opérations et constituait, "non une vente d'un terrain avec carcasse suivie d'une rénovation soumise au taux réduit de 6 %, mais une opération unique de livraison d'appartements neufs soumise à [la TVA] au taux de 21 %".

Le promoteur s'y opposa sur la base du raisonnement suivant : lorsque le code de la TVA écarte la livraison de bâtiments 'neufs' de l'exemption de la TVA, il fait exclusivement référence à l'hypothèse où un bâtiment est aliéné dans le délai qui tient compte de la "première occupation ou de la première utilisation" du bâtiment. Selon le promoteur, le législateur ne vise donc "pas la situation d'un immeuble transformé, faculté pourtant offerte aux Etats membres" par la directive européenne relative à la TVA : les Etats membres peuvent définir les conditions dans lesquelles des "transformations d'immeubles" donnent lieu à des immeubles 'neufs' (art. 12, § 2, al. 2, directive TVA).

18

Immeuble neuf et vente sous le régime TVA – Cassation 28 mars 2022

Mais le législateur belge n'a pas usé de cette possibilité, contrairement à l'Adm qui l'a fait dans ses commentaires. Toutefois, selon le promoteur, l'on ne peut pas tenir compte de ces critères étant donné qu'ils n'ont pas force de loi. En résumé, selon le promoteur, la notion de "bâtiment neuf" ne peut dès lors s'étendre, en l'absence de conditions prévues par la loi, "à des immeubles ayant fait l'objet de transformations". Par conséquent, le taux de TVA de 21 % ne peut s'appliquer en l'espèce.

Ce raisonnement est tombé dans l'oreille d'un sourd à la Cour d'appel de Liège qui décida qu'"il découle de la notion même de bâtiments 'neufs' visée par l'article précité 44, al. 3, 1°, a, [CTVA], qu'un bâtiment ancien peut 'redevenir' neuf et faire l'objet d'une première occupation, dès lors qu'il a subi des transformations suffisamment importantes, une transposition de l'article 12, § 2, de la directive [TVA] n'étant pas nécessaire à cet égard" (Liège, 4 juin 2019).

Le promoteur décida d'aller en Cassation qui décide, avant de se prononcer sur le fond, de poser une question préjudicielle à la CJUE. Cette question est la suivante : lorsqu'un Etat membre n'a pas défini de "modalités d'application du critère de la première occupation aux transformations d'immeubles", doit-on considérer que "la livraison, après transformation, d'un bâtiment qui a fait l'objet, avant transformation, d'une première occupation [...], demeure exonérée de la [TVA]" ?

On est impatient... 😊

Intérêts: pour les dossiers vente + rénovation ou rénovation + vente.

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

19

19

Exemption et frais supplémentaires liés aux titres-services exemptés

Circulaire 2022/C/66 du 11 juillet 2022 concernant le régime TVA des chèques titres-services

Depuis quelque temps, les entreprises de titres-services semblent parfois facturer des frais supplémentaires aux utilisateurs, en sus des titres-services remis. Il s'agit, par exemple, "des frais de déplacement de l'aide-ménagère ou frais administratifs causés par une augmentation des frais salariaux des employés administratifs de la société prestataire qui gèrent les dossiers des clients, que le forfait composé de la valeur nominale du chèque et du subside ne permet plus de couvrir". Ces frais supplémentaires "peuvent être facturés par heure de travail ou sur une base annuelle".

La circulaire analyse plus précisément la question de savoir si ces frais supplémentaires sont également exemptés de TVA.

La circulaire examine d'abord si l'on est dans le cadre "d'une prestation unique". C'est le cas "*lorsque deux ou plusieurs éléments ou actes fournis par l'assujéti au client sont si étroitement liés qu'ils forment, objectivement, une seule prestation économique indissociable dont la décomposition revêtirait un caractère artificiel*". Ou encore "*lorsqu'un ou plusieurs éléments doivent être considérés comme constituant la prestation principale alors que, à l'inverse, d'autres éléments doivent être regardés comme une ou des prestations accessoires partageant le sort fiscal de la prestation principale*". "En particulier, une prestation doit être considérée comme accessoire à une prestation principale lorsqu'elle constitue pour la clientèle non pas une fin en soi, mais le moyen de bénéficier dans les meilleures conditions du service principal du prestataire" (notamment CJUE, 18 janvier 2018, C-463/16, Stadion Amsterdam, n° 21-23).

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

20

20

Exemption et frais supplémentaires liés aux titres-services exemptés

Circulaire 2022/C/66 du 11 juillet 2022 concernant le régime TVA des chèques titres-services

Par ailleurs, la base d'imposition d'une prestation comprend "tout ce qui constitue la contrepartie obtenue ou à obtenir par le fournisseur du bien ou par le prestataire du service de la part de celui à qui le bien ou le service est fourni, ou d'un tiers, y compris les subventions directement liées au prix de ces opérations" (art. 26, § 1, CTVA).

Enfin, il faut un lien direct entre une contrepartie et un service pour pouvoir qualifier le service d'opération à titre onéreux (notamment CJUE, 29 octobre 2015, C-174/14, Sudaçor, point 32).

- Selon la circulaire, il résulte de ce qui précède que "*dès lors que le supplément facturé par le prestataire de services est directement lié*" aux services ménagers et de proximité, "*dans la mesure où son objet est partie intégrante de la prestation de titres-services, il constitue, au même titre que la valeur du chèque, la contrepartie de la prestation de service 'titre-service'* ». **Le supplément relève donc également de l'exemption de TVA.**

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

21

21

Exemption et cours de natation - CJUE, 21 octobre 2021, C-373/19, Aff. Finanzamt München c. Dubrovin & Träger GbR – Aquatics

Sont exemptés de la TVA, "*l'éducation de l'enfance ou de la jeunesse, 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, 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*" (art. 44, § 2, 4° CTVA).

Une société exploite "une école de natation". Dans le cadre de son activité, elle dispense, "essentiellement à des enfants, des cours de niveaux différents portant sur l'apprentissage des bases et des techniques de la natation". Peut-elle appliquer l'exemption de TVA en matière d'enseignement ?

La CJUE répond par la négative : la notion d'enseignement scolaire ou universitaire renvoie "*à un système intégré de transmission de connaissances et de compétences portant sur un ensemble large et diversifié de matières, ainsi qu'à l'approfondissement et au développement de ces connaissances et de ces compétences par les élèves et les étudiants au fur et à mesure de leur progression et de leur spécialisation au sein des différents degrés constitutifs de ce système*". L'enseignement de la natation dispensé par une école de natation ne répond pas à cette notion : il s'agit "*d'un enseignement spécialisé et dispensé de manière ponctuelle*".

La CJUE conclut que la notion « d'enseignement scolaire ou universitaire », "*ne recouvre pas l'enseignement de la natation dispensé par une école de natation*".

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

22

22

Circulaire 2021/C/96 du 27 octobre 2021 relative à l'exemption de TVA applicable aux services de transport directement liés à une exportation de biens

Concerne: champ d'application de l'exemption prévue à l'art 41 § 1er, al 1, 3° CTVA, relatif aux services de transport directement liés à l'exportation de biens en dehors UE, à partir de la Belgique ou d'un autre EM.

I. Rappel des dispositions applicables:

Conformément à l'art 146, §1, sous e), Dir. 2006/112/CE, les EM exonèrent les prestations de services, y compris les transports et les opérations accessoires, à l'exception des prestations de services exonérées conformément aux art 132 et 135 Dir. 2006/112/CE, lorsqu'elles sont directement liées aux exportations ou importations de biens bénéficiant des dispositions prévues à l'art 61 et 157 § 1, point a) Dir. 2006/112/CE.

Dans l'arrêt « L.C. » IK, affaire C-288/16, du 29.06.2017, la CJUE a précisé le champ d'application de l'exemption prévue à l'art 146 §1, sous e) Dir. 2006/112/CE en ce qui concerne les services de transport directement liés à l'exportation des biens. En particulier, l'affaire en cause concerne des services de transport de biens vers un pays tiers, lorsque ces services ne sont pas fournis directement à l'exportateur ou au destinataire des biens. La cour s'est prononcée sur l'existence ou non, dans une telle situation, d'un lien direct entre le service de transport et l'exportation des biens.

En ce qui concerne la législation belge en matière de TVA, cet arrêt a des conséquences sur l'application de l'exemption prévue à l'art 41, § 1er, premier alinéa, 3°, CTVA. Cette disposition transpose partiellement en droit belge l'art 146 § 1, sous e), Dir. 2006/112 /CE

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

23

23

Circulaire 2021/C/96 du 27 octobre 2021 relative à l'exemption de TVA applicable aux services de transport directement liés à une exportation de biens

II. L'arrêt « L.C.» IK

Selon la cour, il résulte de libellé et de l'objectif de l'art 146 § 1, sous e), Dir. 2006/112 que cette disposition doit être interprétée en ce sens que l'existence d'un lien direct implique non seulement que, par leur objet, les prestations de services concernées contribuent à la réalisation effective d'une opération d'exportation, mais aussi que ces services soient fournis directement, selon le cas, à l'exportateur ou au destinataire des biens visés à ladite disposition.

Pour qu'un service de transport soit directement lié à une exportation de biens au sens de la disposition précitée, il est donc nécessaire que ce service soit fourni directement à l'exportateur ou au destinataire des biens. Cela implique que l'exemption ne peut être appliquée que dans le rapport entre, d'une part, le prestataire et, d'autre part, l'expéditeur ou le destinataire des biens.

Si le prestataire de services fait appel à un sous-traitant, l'exemption prévue à l'art 146 § 1, sous e) Dir. 2006/112/CE ne peut être appliquée dans le rapport entre le sous-traitant et le prestataire de services.

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

24

24

Circulaire 2021/C/96 du 27 octobre 2021 relative à l'exemption de TVA applicable aux services de transport directement liés à une exportation de biens

III. Conséquences sur la législation belge en matière de TVA

Il résulte de l'arrêt précité que l'exemption des prestations de transport directement liées à l'exportation de biens, prévue à l'**art 41, § 1er, alinéa premier, 3° CTVA**, ne peut s'appliquer que dans la relation entre, d'une part, le prestataire de services et, d'autre part, l'expéditeur ou le destinataire des biens.

Ces deux dernières personnes peuvent notamment être :

- le vendeur ou l'acheteur des biens à exporter ;
- le propriétaire, le locataire ou l'emprunteur des biens à exporter ;
- le travailleur à façon qui exporte les biens en dehors de la Communauté en vue de leur faire subir des travaux de réparation, de transformation, d'adaptation, de façon ou d'ouvraison ;
- la personne qui exporte les biens en dehors de la Communauté qu'il a reçus à vue, à l'essai ou en consignation ;
- la personne qui réexporte les biens en dehors de la Communauté après qu'ils aient subi des travaux de réparation, de transformation, d'adaptation, de façon ou d'ouvraison.

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

25

25

Circulaire 2021/C/96 du 27 octobre 2021 relative à l'exemption de TVA applicable aux services de transport directement liés à une exportation de biens

III. Conséquences sur la législation belge en matière de TVA

Si le prestataire fait appel à un sous-traitant pour l'exécution de la prestation de transport, la prestation fournie par le sous-traitant ne peut être exemptée de TVA en application de l'**article 41, § 1er, al. 1, 3° CTVA**.

Exemple

Un assujetti belge A vend des biens à un assujetti B établi en Chine. Pour le transport des biens de la Belgique vers l'établissement de B en Chine, A fait appel à une entreprise de transport X établie en Belgique. Cette dernière sous-traite le transport des biens à l'entreprise de transport Y établie également en Belgique.

La prestation de transport que X effectue pour le compte de A est localisée en Belgique d'un point de vue TVA (**art 21, § 2 CTVA**) et y est soumise à la TVA (**article 2, premier alinéa, CTVA**). Toutefois, cette prestation est exemptée de la TVA sur la base de l'**art 41, § 1er, premier alinéa, 3° CTVA**.

La prestation de transport que Y effectue pour le compte de X est également localisée en Belgique d'un point de vue TVA (**art 21, § 2 CTVA**) et y est soumise à la TVA (**art 2, premier alinéa CTVA**). Compte tenu de ce qui précède, l'exemption prévue à l'**art 41, § 1er, al. 1, 3° CTVA** ne s'applique pas dans cette relation.

IV. Entrée en vigueur

Afin de permettre aux assujettis concernés de se conformer à cette nouvelle limitation du champ d'application art 41, § 1er, al. 1, 3° CTVA, la position administrative est applicable à partir du **01.01.2022**.

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

26

26

Quelques autres problématiques d'exemption?

- **Location immobilière**
- **Domaine médical**

27

Location immobilière et TVA: RB&B

Le RB&B est-il soumis à TVA?

SDA n°2020.1657 du 18 août 2020 (NL)

« Uit de aanvraag blijkt dat de aanvrager de gemeubelde logies en het bijhorend dienstenpakket zal aanbieden tegen een forfaitaire prijs waarvan de klanten niet kunnen afzien onder toekenning van een prijskorting.

Bij aanvang van het verblijf zal een persoonlijke rondleiding georganiseerd worden. Daarnaast zal middels een 24-uur digitale en telefonische receptie een quasi permanente bereikbaarheid verzorgd worden.

Tevens heeft de aanvrager bevestigd dat het bijhorend dienstenpakket steeds de volgende bijkomende diensten zal omvatten:

- *schoonmaak voor en na het verblijf, en wekelijks tijdens het verblijf bij een verblijf langer dan 7 dagen;*
- *terbeschikkingstelling van linnen (beddenlakens, dekens, handdoeken), verversing om de vier dagen tijdens het verblijf bij een verblijf langer dan 4 dagen en op aanvraag van de gasten.*

Voor de praktische organisatie van het aangeboden dienstenpakket zal de aanvrager desgevallend een beroep doen op een externe partij”.

28

Chambres d'étudiants... Avec ou sans TVA?

Solis

▪ **Rappel:**

L'exception applicable aux services hôteliers n'est pas limitée aux hôtels proprement dits mais s'étend à d'autres cas où l'on trouve une "organisation permanente" qui permet de fournir aux hôtes hébergés "des services tels que la réception des voyageurs, la mise à disposition d'une chambre meublée, l'entretien et le nettoyage des chambres, y compris la fourniture du linge de maison (draps de lit, couvertures, essuie-mains, etc.) et, le cas échéant, la fourniture du petit déjeuner" (circ. n° 94/017 du 8 août 1994). A cet égard, il suffit que soient prévus des logements meublés et l'accueil des hôtes et "au moins" l'un des services suivants : le nettoyage régulier des chambres pendant le séjour, ou la fourniture et le renouvellement du linge de maison pendant le séjour, ou la fourniture d'un petit-déjeuner dans les chambres ou dans la salle à manger de l'établissement (notamment décision n° E.T. 88.687 du 6 avril 1999).

- **Le SDA** (décision anticipée du 6 octobre 2020 n° 2020.1867 rendue en NL) a rendu une décision anticipée dans laquelle il accepte que la mise à disposition de chambres d'étudiants accompagnée de certains services complémentaires puisse être considérée comme une « prestation hôtelière », de sorte que l'investisseur avait le droit de déduire la taxe payée en amont et que la mise à disposition pouvait être tarifée au taux de 6 % (qui est le taux applicable aux prestations hôtelières).

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

29

29

Chambres d'étudiants... Avec ou sans TVA?

Solis

X, société commerciale dont le siège social est établi en Belgique et qui est inscrite à la BCE, mettra à disposition, contre rémunération, dans un nouveau bâtiment à construire, des chambres d'étudiants meublées et des espaces communs où un certain nombre de services supplémentaires sont fournis par X, dont le nettoyage hebdomadaire des chambres d'étudiants privées et des espaces communs, l'organisation d'un accueil (numérique) pour les étudiants, l'utilisation du wifi et la consommation d'eau et d'électricité. Pour cet ensemble de services supplémentaires, X demande un prix unique et forfaitaire. Ces services supplémentaires sont obligatoires.

- **Pour le SDA**, l'opération effectuée est une PS imposable à la TVA visée à l'art 18 § 1^{er}, al. 2, 10° CTVA (et donc pas une location immobilière exonérée au sens de l'art 44 § 3, 2° C.TVA). X fournit ainsi un service qui doit être soumis au taux de TVA réduit de 6 %.
- **Pour le SDA**, X a, selon les règles en vigueur, droit à la déduction totale de la TVA ayant grevé l'achat du projet de logement étudiant, à l'exception de la conciergerie. Mais X peut déduire la TVA sur l'achat de la conciergerie vu que l'utilisation de cette habitation est strictement justifiée pour l'exploitation des chambres d'étudiants (accueil/surveillance étudiants), à l'exception, vu art 45 § 1^{er} quinquies CTVA, de la TVA sur l'achat de la partie de la conciergerie (déterminée sur la base du critère de surface) qui est occupée par le concierge à ses fins privées et pour lequel un avantage de toute nature imposable en matière d'impôt sur les revenus lui sera imputé par X.

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

30

30

Chambres d'étudiants... Avec ou sans TVA?

Solis

▪ La Jurisprudence nationale:

La Cour d'appel d'Anvers (Anvers, 8 janvier 2019) a considéré que la location de chambres d'étudiants ne peut être assimilée à une prestation hôtelière (taxable) et qu'il s'agit donc d'une location immobilière exonérée, dès lors que la location des chambres d'étudiants n'excède pas une mise à disposition passive d'un bien immobilier et ne s'accompagne pas de services complémentaires.

La Cour a ajouté que la mise à disposition d'une cuisine et d'un séjour communs, de la connexion TV et Internet, du gaz et de l'électricité, d'un abri pour vélos et d'un étang de baignade ainsi que d'un badge d'accès faisant office de clé, faisait partie de la mise à disposition du bien immobilier lui-même et ne pouvait dès lors être considérée comme un service complémentaire nécessitant une intervention active du bailleur.

La question se pose selon nous si des services complémentaires doivent être fournis pour qu'il y ait prestation hôtelière pour l'application de la TVA.

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

31

31

Chambres d'étudiants... Avec ou sans TVA?

Solis

▪ Réaction du législateur:

Suite à la décision du SDA, le politique a considéré que s'il y a lieu de facturer la TVA dans certaines circonstances sur la location de chambres d'étudiants, cela entrainera une augmentation sensible du coût des kots, mais aussi une déduction de la TVA sur les constructions/rénovations de ceux-ci....

En réaction, une initiative législative a été prise afin d'exclure de la notion de « *prestation hôtelière* » soumise à la TVA les établissements "*où sont habituellement hébergés des étudiants*". Cette exception a été ajoutée par voie d'amendement au projet de loi qui est finalement devenu la **loi du 27 juin 2021** portant des dispositions diverses en matière de TVA. Mais l'amendement n'a pas franchi la ligne d'arrivée. A la suite des remarques du Conseil d'Etat, il a été décidé de sortir *in extremis* la disposition en question du projet de loi.

Cela n'a pas empêché le ministre des Finances de maintenir son intention d'exclure la location de chambres meublées pour étudiants de la notion de « prestations hôtelières », de manière "*à ce qu'aucune TVA ne soit prélevée sur les loyers provenant de la mise à disposition de chambres d'étudiants*".

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

32

32

Chambres d'étudiants... Avec ou sans TVA?

Solis

▪ Réaction du législateur:

Sur initiative du Ministre des Finances, le conseil des Ministres a approuvé le 9 juillet 2021 un nouvel avant-projet de loi portant des dispositions diverses en matière de TVA. De nouveau, cet avant-projet reprend une disposition excluant formellement les établissements "*où sont habituellement hébergés des étudiants*" de la notion de « prestation hôtelière » taxable.

Mais à nouveau le Conseil d'Etat s'en est mêlé... Il a émis un nouvel intéressant avis négatif sur l'amendement précité, qui n'a finalement pas été adopté (*Doc. parl., Chambre, 2020-2021, n° 55-1943/010*)!

Cet avis examine l'exclusion envisagée de la location de chambres d'étudiants de la notion de prestation hôtelière taxable. Dans son avis, le Conseil d'Etat se focalise largement sur la jp de la CJUE, lorsque celle-ci examine la marge dont disposent les EM pour qualifier certaines opérations de location immobilière exemptée de TVA. Selon le Conseil d'Etat, cette exemption doit être "*interprétée de manière stricte afin d'éviter des distorsions de concurrence*" (n° 3.5.).

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

33

33

Chambres d'étudiants... Avec ou sans TVA?

Solis

▪ Réaction du législateur:

Le Conseil d'Etat en déduit que l'exemption relative à la location immobilière doit rester "limitée", pour ce qui concerne les chambres d'étudiants, "*à la location habituelle de chambres d'étudiants*" (n° 3.6.). Le Conseil d'Etat entend par là la location "*d'une chambre d'étudiant pour une période d'un an (ou de 10 mois), où seule la chambre est mise à disposition - avec ou sans mobilier de base - et où, en outre, l'étudiant se charge lui-même de l'entretien et de l'aménagement*". En effet, dans ce cas, "*l'objectif*" de la location semble "*essentiellement concerner l'aspect logement*". Selon le Conseil d'Etat, pareille location "*semble relever de la marge d'appréciation que la directive TVA laisse aux Etats membres*" pour exempter une location immobilière de la TVA.

Par contre, selon le Conseil d'Etat, l'exemption TVA (en matière location immobilière) "*ne s'applique pas à des formes de logement pour étudiants qui, outre le logement, offrent des services dont la valeur ajoutée n'est pas négligeable*" (il donne l'exemple "*d'importants services de conciergerie*").

Notons que le Conseil d'Etat suggère une solution: "*maintenir le régime d'exonération actuel, mais créer une possibilité d'opter pour une taxation volontaire*" (note en bas de page 19).

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

34

34

Chambres d'étudiants... Avec ou sans TVA?

Solis

- Réaction du législateur:

Loi programme du 27 décembre 2021 (projet de loi du 26 octobre 2021):

Des nouvelles démarches du ministre des Finances visant à exempter de TVA la location de kots d'étudiants ont débouché sur un projet de loi qui prévoit une exemption générale pour la location de logements meublés à partir de trois mois.

Peu importe dans ce cas si des services hôteliers sont proposés.

L'exemption de TVA pour la location immobilière va ainsi beaucoup plus loin que la simple location de chambres d'étudiants (projet de loi "portant des dispositions diverses en matière de TVA", *Doc. parl.*, Chambre, 2021-2022, n° 55-2279/001).

Entrée en vigueur: 1^{er} juillet 2022.

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

35

35

Chambres d'étudiants... Avec ou sans TVA?

Solis

- Réaction du législateur: **Loi programme du 27 décembre 2021**

➤ Critère quantitatif: durée de moins de trois mois

Selon le projet de loi, le « régime hôtelier » ne peut plus s'appliquer qu'aux "hôtels et motels" et aux "établissements ayant une fonction similaire où sont hébergés habituellement pour une durée inférieure à trois mois des hôtes payants à moins que ces établissements ne rendent aucun [...] service connexe [à l'hébergement]" (**nouvel art. 44, § 3, 2^o, a), troisième tiret, CTVA**).

Par conséquent, ce n'est plus la seule location de chambres d'étudiants qui est visée par l'exemption, mais toute forme de location à long terme, *qu'elle soit ou non* accompagnée de services hôteliers. En d'autres termes, une durée de trois mois ou plus aura pour effet que le contrat sera *inconditionnellement* exempté de TVA.

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

36

36

- Réaction du législateur: **Loi programme du 27 décembre 2021**
- **Critère quantitatif: durée de moins de trois mois**

Solis

Justification: cfr. EDM: "Les opérations d'hébergement telles qu'elles sont définies dans la législation des EM qui sont effectuées dans le cadre du secteur hôtelier ou de secteurs ayant fonction similaire, y compris les locations de camps de vacances ou de terrains aménagés pour camper" ne peuvent pas bénéficier de l'exemption applicable aux locations, et sont donc soumises à TVA (art 135 al. 2, Dir TVA). Mais les "EM jouissent d'une marge d'appréciation" pour déterminer quelles opérations d'hébergement sont soumises à la TVA. "Il revient donc aux EM d'introduire des critères leur paraissant appropriés pour établir cette distinction". A ce titre, la CJUE indique que "la durée de l'hébergement" peut constituer "un critère de distinction approprié" (CJCE, 12 février 1998, C-346/95, Blasi, points 20 à 23).

Le projet insère ainsi un "critère quantitatif (sous la forme d'une durée de - 3 mois) afin de distinguer la fourniture de logements meublés taxée de celle qui, en vertu de cette nouvelle disposition, sera exemptée de la taxe". En effet, les **critères qualitatifs** fondés sur les services proposés peuvent engendrer le risque que "l'exception au principe d'exemption de la location des biens immeubles [soit] appliquée de manière trop extensive, eu égard à son objectif, de sorte que dans certaines circonstances, la simple mise à disposition de logements de vacances et la mise à disposition de chambres d'étudiants [...] seraient également visées".

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

37

37

- Réaction du législateur: **Loi programme du 27 décembre 2021**
- Critère quantitatif: durée de moins de trois mois**

Solis

Or, "la mise à disposition de chambres d'étudiants ne peut être raisonnablement mise sur le même pied que les services rendus par les hôtels, motels etc.". "Au contraire, la mise à disposition de chambres d'étudiants s'apparente bien plus à la mise à disposition d'un logement à des fins privées pour une durée généralement longue pouvant aller jusqu'à une année". "Par ailleurs, les services connexes qui pourraient être offerts au preneur dans des cas très spécifiques (afin de pouvoir, le cas échéant, tomber dans le champ d'application de la notion de logements meublés telle que développée par la doctrine administrative) ne peuvent être considérés comme déterminants aux yeux du preneur moyen d'une chambre d'étudiant dont l'objectif est avant tout de disposer d'un logement [...] à proximité de son établissement scolaire ou universitaire" (EdM, p. 10).

Ainsi le délai de trois mois correspond "à la durée maximale généralement admise en ce qui concerne le logement touristique dans le secteur hôtelier et assimilés". L'exposé des motifs fait par exemple référence à l'ordonnance de la Région de Bruxelles-Capitale du 8 mai 2014 relative à l'hébergement touristique et aux définitions des notions de "touriste" et "d'hébergement touristique" qu'elle contient et "qui sont liées à une durée de séjour maximale de 90 jours" (EdM, p. 12). Notons cependant que les décrets flamand et wallon sur l'hébergement touristique ne mentionnent aucun délai.

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

38

38

- Réaction du législateur: **Loi programme du 27 décembre 2021**

Solis

Critère quantitatif: durée de moins de trois mois

Pour le calcul de cette période de trois mois: cfr. durée de mise à disposition du logement meublé telle que prévue par le contrat. *"Le contrat constitue une présomption qui peut être réfutée par tout moyen de fait ou de droit permettant d'établir la durée d'utilisation réelle"*.

Si contrats successifs et si conclus entre les mêmes parties, *"il est tenu compte de la durée totale continue de la mise à disposition du bien au titre de l'ensemble des contrats"* (approche identique à celle de la location immobilière "pour une période ne dépassant pas six mois" (qui, dans le cas d'une location "autrement qu'à des fins de logement", tient lieu de critère pour distinguer une location exemptée d'une location taxée; art. 44, § 3, 2°, a), septième tiret, CTVA) (EdM, p. 17).

Notons que dans le cas d'une telle location de courte durée (pas sup. à 6 mois), le traitement TVA du contrat antérieur n'est pas remis en question rétroactivement; il demeure donc soumis à la TVA (circ. 2019/C/25 du 21 mars 2019, FAQ, point 12). Toutefois, l'EDM du nouveau projet de loi ne précise pas si la même approche s'appliquera également dans le cadre du nouveau régime (en matière de fourniture de logements meublés pour une période ne dépassant pas 3 mois) Isq le 1^{er} contrat (soumis à la TVA) est suivi d'un contrat ayant pour conséquence que la période de 3 mois est dépassée.

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

39

39

- Réaction du législateur: **Loi programme du 27 décembre 2021**

Solis

➤ Critère quantitatif: durée de moins de trois mois

"Il va de soi que la durée ne peut pas être simplement écartée par l'adoption de conventions ad hoc d'une durée anormalement courte et qui, le cas échéant, seraient renouvelées entre les mêmes parties en vue de bénéficier de cette manière de la taxation des opérations". "Une telle pratique serait considérée comme abusive" (art. 1, § 10, CTVA); (EdM, p. 17).

➤ Habituellement

Le projet vise des établissements où sont hébergés *"habituellement"* pour une durée inférieure à 3 mois des hôtes payants, et qui fournissent effectivement le logement "pour une durée inférieure à 3 mois". Cette formulation *"permet d'englober (dans le cadre de la taxation ou, au contraire, de l'exemption) les cas exceptionnels"* (EdM, p. 16). Ainsi, une personne *"qui, habituellement, héberge des étudiants dans le cadre de contrats portant sur trois, six, dix ou douze mois"* ne devra pas non plus facturer de TVA si elle loue **occasionnellement** *"une chambre d'étudiant pour une période de moins de trois mois"*.

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

40

40

- Réaction du législateur: **Loi programme du 27 décembre 2021**

Solis

➤ Habituellement

Mais un établissement hôtelier qui, "*pour une raison ou une autre*", loue une chambre "*pour une durée inhabituellement longue de plus de trois mois (par exemple dans le cadre d'un détachement professionnel), devra exempter*" cette location "*dès lors que le délai de trois mois serait dépassé, bien que s'agissant d'un établissement qui généralement preste de tels services pour une durée inférieure à trois mois* » ! "*De telles hypothèses improbables ne doivent dès lors pas remettre en cause ce critère et n'auraient par ailleurs qu'un impact très limité sur la situation fiscale de l'assujetti concerné eu égard à l'ensemble de son activité*" (EdM, p. 17).

Question: quid des autres secteurs ?

L'EDM ne dit rien quant à la situation des appart-hôtels (logements *longstay*); (décision n° E.T.88.687 du 6 avril 1999, ou par exemple SDA n° 2021.0252 du 1er juin 2021). Dans de tels établissements, l'offre est spécifiquement axée sur des séjours d'une durée assez longue, mais pendant lesquels les hôtes souhaitent aussi recourir à des services connexes. Or comme le gouvernement semble avoir englobé cette offre dans l'exemption puisque seul la durée des contrats semble importer!

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

41

41

- Réaction du législateur: **Loi programme du 27 décembre 2021**

Solis

➤ Services additionnels et conséquences:

- L'offre de logements dans des **hôtels et des motels** est *en tout état de cause* soumise à la TVA (pour autant que la durée du séjour soit inférieure à trois mois);
- Les logements proposés par des "**établissements ayant une fonction similaire**" (pour une période de moins de 3 mois) peuvent également être soumis à la TVA ***pour autant que***, en plus du logement, ils rendent des "**services connexes**". Le projet de loi énumère ce qu'il faut comprendre:
 - ✓ "assurer la réception physique des hôtes";
 - ✓ "la mise à disposition du linge de maison et, lorsque les logements meublés sont fournis pour une période de plus d'une semaine, le remplacement de ce linge de maison au – 1/semaine";
 - ✓ "la fourniture quotidienne du petit-déj, par l'exploitant du logement ou par 1/3 pour son compte".

L'assujettissement à la TVA ne s'applique pas lorsque lesdits établissements ayant une fonction similaire ne rendent "**aucun**" des services connexes ainsi énumérés. En d'autres termes, lorsque des établissements similaires fournissent un hébergement de - de 3 mois, ils sont néanmoins exemptés de TVA s'ils ne rendent aucun des services connexes mentionnés ci-dessus, alors qu'ils sont soumis à la TVA dès lors qu'ils rendent au moins l'un des services précités.

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

42

42

▪ **Réaction du législateur: Loi programme du 27 décembre 2021**

Services additionnels et conséquences:

Précisions complémentaires en ce qui concerne ces services connexes:

- ❑ Pour la mise à disposition et le remplacement du **linge de maison**, il est exigé que celui-ci soit fourni "*au début du séjour*" et que son remplacement ait lieu "*au minimum une fois par semaine*". "*Lorsque le seul service connexe consiste à mettre ce linge à la disposition du client à son arrivée sans en assurer le remplacement au bout d'une semaine (pour des séjours de plus d'une semaine), l'exemption reste applicable*" (sauf si au moins l'un des autres services mentionnés est rendu). "*Pour les séjours d'une semaine ou moins, la simple fourniture [de] linge de maison en début de séjour suffit pour l'application de la taxation*" (EdM, p. 14).
- ❑ Le "**nettoyage régulier logement meublé**" n'apparaît pas car « *étant presque systématiquement présent, ce service ne constitue dès lors pas un critère de distinction pertinent, en particulier parce que, selon l'approche proposée, la présence d'un seul des services énumérés a pour conséquence que le prestataire de services est réputé fournir un logement meublé taxé* » (EdM, p. 14).
- ❑ Traditionnellement, du point de vue administratif, il importe aussi que les services additionnels fassent partie du prix global facturé à l'hôte. Mais ce critère "n'est ici plus relevant" (EdM, p. 14).

Ces services connexes "*retenus historiquement par la doctrine administrative dont il est question ci-dessus*" sont à présent repris dans la disposition légale, "*uniquement en vue d'exclure de la taxation ces locations de très courte durée caractérisées par la passivité extrême du prestataire de services*" (EdM, p. 14).

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

43

43

▪ **Réaction du législateur: Loi programme du 27 décembre 2021**

➤ **Exemptions**

Le nouveau régime ne change rien aux cas où la mise à disposition de logements meublés est exemptée de TVA dans le cadre d'un autre régime (EdM, p. 16). Il s'agit en l'occurrence de :

- ✓ la fourniture de logements meublés par des auberges de jeunesse et des colonies de vacances pour jeunes (exemption visée à l'art. 44, § 2, 2°, CTVA); et
- ✓ la fourniture de logements meublés par des écoles et universités, en relation étroite avec leurs services d'enseignement (exemption visée à l'art. 44, § 2, 4° a), CTVA; circ. AGFisc n° 50/2013 (E.T. 124 537) du 29 novembre 2013, point 20).

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

44

44

- **Commentaire pratique de l'administration de la TVA: 15 juin 2022**
(<https://finances.belgium.be/fr/Actualites>).

Solis

Logements meublés pour moins de trois mois

S'agissant des logements meublés dans *les hôtels et les motels*, la TVA ne s'applique plus que lorsque le logement est fourni "pour une durée inférieure à trois mois".

Le taux de TVA applicable sur les prestations visées est de 6 %, comme antérieurement (rubrique XXX, tableau A, annexe AR-taux, n° 20).

Il résulte donc de la nouvelle disposition légale que la mise à disposition des logements est exemptée lorsque l'hôtel, le motel ou l'établissement similaire fournit le logement pour une période de *plus* de trois mois (**Question 16 du commentaire administratif**), ou encore lorsque l'établissement similaire ne propose aucun des services additionnels précités, quelle que soit la durée du séjour (**Question 2**).

Selon l'Administration la différence de critère entre un hôtel ou un motel et un établissement similaire, est justifiée par le fait que "*l'exploitant d'un hôtel ou motel fournit toujours les services additionnels habituellement fournis lors de la mise à disposition temporaire de logements meublés à des hôtes payants*". Dès lors, dans le cadre d'un hôtel ou motel, "*il convient uniquement de vérifier si la durée contractuelle du séjour est inférieure à trois mois*" (**Question 3, premier alinéa**).

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

45

45

- **Commentaire pratique de l'administration de la TVA: 15 juin 2022**
(<https://finances.belgium.be/fr/Actualites>).

Solis

Logements meublés pour moins de trois mois

Les services 'd'établissements similaires' ne sont d'ailleurs visés par la TVA que lorsqu'ils proposent "**habituellement**" des logements meublés pour une durée inférieure à trois mois. Selon l'Administration, 'habituellement' signifie que, "*sur une base annuelle, le chiffre d'affaires des séjours payants d'une durée inférieure à trois mois excède 50 % du chiffre d'affaires annuel total retiré des séjours payants*" (**Question 18, in fine**).

NB: Dans certains cas, la fourniture de logements meublés par des établissements similaires est néanmoins exemptée, mais en vertu d'une autre disposition légale (par exemple: les logements meublés fournis par des auberges de jeunesse bénéficient de l'exemption en vertu de l'**art. 44, § 2, 2°, CTVA**; **Question 12**; voyez également *Comm. TVA*, Livre II, chapitre 9, section 9, point 2, B).

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

46

46

- **Commentaire pratique de l'administration de la TVA: 15 juin 2022**

Solis

Période de location

Le nouveau texte légal ne précise pas comment la période "inférieure à trois mois" doit être calculée concrètement. "Par simplification, l'Administration admet une méthode de calcul 'de quantième à veille de quantième, moins un jour'".

Le commentaire donne l'exemple de la location d'un logement de vacances. La location commence le 15 juillet 2022. Elle est considérée comme étant de courte durée "si le contrat conclu avec l'hôte expire au plus tard le 13 octobre 2022". "Le jour de l'arrivée est inclus dans la durée puisqu'il comporte une première nuitée (15 juillet)". "Le délai de trois mois est [par conséquent] atteint le 14 octobre". Partant, on n'est en présence d'un contrat de moins de trois mois que si la location cesse au plus tard le 13 octobre 2022 (le quantième à veille de quantième, moins un jour) (**Question 14**).

Lorsqu'un contrat est prolongé, la durée complète du contrat initial et le prolongement doivent être additionnés.

Il en va de même pour les contrats successifs de courte durée. Etant entendu que "si le délai de trois mois est dépassé à la suite de la conclusion de plusieurs contrats successifs, le contrat au cours duquel le délai de trois mois est dépassé ne sera plus taxé". La qualification du/des premier(s) contrat(s) "ne sera pas remise en cause rétroactivement, pour autant qu'il ne soit pas question de pratique abusive" (**Question 15**). Tainmont L. - Joly C. - SOLIS - Actualités TVA - APCH - 11/2022

47

47

- **Commentaire pratique de l'administration de la TVA: 15 juin 2022**

Solis

Accueil physique

"Il est question d'un accueil physique des hôtes lorsque la réception et l'assistance sur demande des clients est assurée dans l'établissement à tout le moins durant une bonne partie de la journée".

Il ne doit pas forcément s'agir d'une réception ou d'un bureau. Mais "un simple contact téléphonique ou digital ne suffit pas", selon l'Administration.

"Ce qui est important, c'est la présence physique d'une personne qui peut accueillir et assister sur demande les hôtes, au nom et pour compte de l'exploitant, sous sa propre responsabilité et ce, durant une bonne partie de la journée" (**Question 19**). La simple remise d'une clé ne constitue pas non plus un accueil (**Questions 20 et 21**).

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

48

48

- **Commentaire pratique de l'administration de la TVA: 15 juin 2022**

Solis

Mise à disposition du linge de maison

Le linge de maison comprend "le linge de lit ou le linge de toilette", mais pas "le linge de cuisine" (Question 22).

"Lors d'un séjour d'une semaine, il est nécessaire que le linge de maison soit mis à la disposition des hôtes au début du séjour". "Il n'est pas indispensable que les lits soient faits par l'exploitant". "Dans le cas de séjours de plus d'une semaine (ou de plus de sept nuitées), il est nécessaire que le remplacement de ce linge soit prévu au moins une fois par semaine" (Questions 23).

"Il suffit que le linge de maison de rechange soit mis à disposition". Cela peut aussi se faire sous forme de "paquets de linge de maison (un paquet par semaine de séjour et par personne)" remis aux locataires au début du séjour (Question 24).

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

49

49

- **Commentaire pratique de l'administration de la TVA: 15 juin 2022**

Solis

Petit-déjeuner quotidien

Le petit-déjeuner doit être fourni quotidiennement; une offre limitée au week-end ne suffit donc pas (si le séjour dure plus longtemps) (Question 25).

Le petit-déjeuner ne doit pas nécessairement être proposé par le bailleur lui-même; il suffit que le petit-déjeuner soit "fourni par un tiers mais au nom et pour le compte du bailleur, ainsi que sous sa propre responsabilité". Les "coupons petit-déjeuner" pour prendre le petit-déjeuner dans une "brasserie avoisinante" peuvent donc également suffire. "La même solution s'applique si le petit-déjeuner peut être purement et simplement enlevé" (Question 26). Idem lorsque le petit-déjeuner est déposé chaque matin "à la porte de la maison de vacances" (Question 27).

Il faut toutefois que le petit-déjeuner soit lié au séjour. Selon l'Administration, cette condition n'est pas remplie lorsque les hôtes peuvent prendre le petit-déjeuner dans la brasserie du bailleur, mais que le repas est "immédiatement payé sur place". L'Administration estime qu'il ne s'agit d'un service connexe à l'hébergement que si "le prix relatif à la fourniture du petit-déjeuner [est] réclamé en même temps que celui relatif au séjour" (Question 28).

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

50

50

- **Commentaire pratique de l'administration de la TVA: 15 juin 2022**

Solis

Autres éléments

- Le fait que ces services additionnels soient compris dans le prix total du séjour ou facturés séparément, en supplément, n'a aucune importance. En revanche, le client doit effectivement acheter le service; *"la simple offre disponible chez l'exploitant ne suffit pas"* (**Question 4**).
- Lorsqu'un client réserve le séjour sans service additionnel mais demande néanmoins du linge de maison, par exemple, à son arrivée, le contrat est requalifié *"dans son intégralité"* et l'exploitant devra verser la TVA sur la totalité du montant (**Question 5**). Dans ce cas, l'exploitant devra également verser la TVA sur le montant de l'acompte déjà payé.
- D'autres prestations additionnelles, comme le nettoyage ou la facturation de l'eau, du chauffage et de l'électricité ne constituent *"pas un critère distinctif pertinent"* pour vérifier si le contrat relève ou non de la TVA (**Questions 6 et 7**). Lorsque ces services sont repris dans l'offre, la location reste exemptée de TVA. D'autres prestations peuvent, par contre, être soumises à la TVA (par exemple, la location d'un vélo) mais elles restent sans conséquence sur la qualification du contrat proprement dit (**Question 8**).

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

51

51

- **Commentaire pratique de l'administration de la TVA: 15 juin 2022**

Solis

Uniquement pour les réservations à partir du 1er juillet 2022

Le nouveau régime est entré en vigueur le 1er juillet 2022 et a en principe un effet sur la TVA qui devient exigible à partir de cette date (date d'émission de la facture ou de réception du paiement; art. 22bis, § 1, CTVA).

Mais l'Administration admet que le nouveau régime TVA *"soit seulement applicable aux séjours réservés à partir du 1er juillet 2022"*. *"Le cas échéant, aux fins de la détermination du régime applicable, la prolongation d'un contrat après le 30 juin 2022 est considérée comme un nouveau contrat auquel les nouvelles règles s'appliquent"*. Mais *"pour déterminer la durée du contrat prolongé, il faut tenir compte de la durée totale continue de la mise à disposition du bien"* (**Question 13**).

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

52

52

▪ Assujetti franchisé: Loi programme du 27 décembre 2021

Solis

A compter du 1er janvier 2022, la loi-programme exclut l'application du régime de franchise de la TVA applicable aux petites entreprises dans les cas où des logements meublés sont proposés avec, en principe, application de la TVA (**nouvel art. 56bis, § 3, 6°, CTVA**).

Par conséquent, quiconque fournit régulièrement des logements meublés à des hôtes payants, dans des circonstances où la prestation de services est en principe soumise à la TVA, doit désormais se conformer à toutes les règles et obligations normales en matière de TVA. Toutefois, la loi-programme prévoit une seule exception, à savoir pour les personnes physiques qui répondent aux conditions pour être éligibles au régime particulier de 'l'économie collaborative'. En outre, l'une des conditions d'application de ce régime particulier est temporairement mise en veilleuse (dans le contexte de la fourniture de logements meublés), à savoir la condition selon laquelle les services doivent être proposés par le biais d'une plateforme électronique « agréée » : jusqu'au 30 juin 2022, la plateforme électronique ne doit pas être « agréée ».

Durant les travaux parlementaires, le ministre des Finances a dès lors souligné que "*si les [plateformes électroniques] en question ne s'enregistrent pas [en vue de leur agrément], leurs utilisateurs devront appliquer [à partir du 1er juillet 2022] la TVA aux logements meublés mis à disposition*" (*Rapport, n° 55-2349/012, p. 59*).

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

53

53

Groupement autonome - Dispositions diverses loi 27 juin 2021

Solis

➤ Groupements autonomes - Adaptation exemption des services des GA de personnes:

Les membres du GA doivent exercer de manière habituelle une activité qui est exemptée en vertu de l'**art 44 §1 ou 2 CTVA** ou pour laquelle ils n'ont pas la qualité d'assujetti.

Il en découle que les services de GA dont les membres exercent une activité économique exemptée e.v. d'une autre disposition du code TVA, notamment l'**art 44, § 3 CTVA** (par exemple, services financiers ou d'assurance) ne peuvent donc plus prétendre à l'exemption (**art. 9 Loi du 27 juin 2021**).

Le nouveau régime "*entre en vigueur le **1er janvier 2022** pour les groupements autonomes de personnes constitués avant le 1er juillet 2021 pour les prestations de services fournies aux membres qui ont adhéré à ces groupements avant le 1er juillet 2021*" (loi, art. 11). Il s'appliquera donc immédiatement à l'égard (1) des groupements autonomes de personnes constitués à partir du 1er juillet 2021 et (2) des groupements constitués plus tôt en ce qui concerne leurs membres adhérant au GA à partir du 1er juillet 2021 (*EdM, p. 19*).

Selon le ministre des Finances, le nouveau régime aura peu ou pas de conséquences pour le secteur financier! D'après les informations dont il dispose, l'exemption visée ici n'y a en effet "*pratiquement plus*" été appliquée (*Rapport, n° 551943/003, p. 12*).

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

54

54

Exemption (para)médicale en 2022

Textes administratifs, jurisprudentiels et législatifs

- Arrêt de la Cour constitutionnelle du 28 septembre 2017;
 - Circulaire du 5 juin 2019 n°2019/C/46;
- Arrêt CJUE du 27 juin 2019 - C-597/17, *Belgisch Syndicaat van Chiropraxie*
 - Arrêt de la Cour constitutionnelle du 5 décembre 2019;
 - Avis du 17 janvier 2020 du SPF Finances;
- Projet de loi du 25 juin 2020 (modifications en cours en avril 2021);
 - **Texte de loi du 11 juillet 2021** (MB 20 juillet 2021);
 - **Circulaire du 20/12/2021 n°2021/C/114** ;
 - Circulaire du 10/01/2022 n°287 du Ministère de la Justice;
- **Circulaire 2022/C/46 du 6 mai 2022 concernant les contrats de collaboration entre établissements de soins**
- **Circulaire 2022/C/61 du 22 juin 2022 (complément à la circulaire 2021/C/114 du 20/12/2021)**

- A. Présentation de la nouvelle disposition légale au 1^{er} janvier 2022
- B. Quand y a-t-il « but thérapeutique »?
- C. Collaboration entre établissements de soins



1. Nouvel article 44 § 1^{er} Code TVA

2. Conditions de l'exemption article 44 § 1^{er} CTVA
3. Quid si l'exemption article 44 § 1^{er} CTVA ne trouve pas à s'appliquer?
4. Quid de l'exigibilité de la TVA?
5. Quid de l'identification TVA et de la déclaration TVA?
6. Quid du droit à déduction et de la révision TVA?
7. Tableau synoptique récapitulatif

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

57

57

1. Nouvel art. 44 § 1^{er} CTVA - Loi du 11 juillet 2021:

« § 1^{er}. Sont exemptées de la taxe, les prestations de soins à la personne effectuées dans le cadre de leur profession ou pratique par les personnes suivantes:

1° les praticiens d'une des professions visées par la loi coordonnée du 10 mai 2015 relative à l'exercice des professions des soins de santé et les praticiens des pratiques visées à l'article 2, § 1^{er}, 2°, alinéa 2, de la loi du 29 avril 1999 relative aux pratiques non conventionnelles dans les domaines de l'art médical, de l'art pharmaceutique, de la kinésithérapie, de l'art infirmier et des professions paramédicales;

2° les praticiens d'autres professions ou pratiques que celles visées au 1° lorsque les conditions suivantes sont remplies:

a) ils sont titulaires d'une certification délivrée par un établissement reconnu par une autorité compétente du pays où est situé cet établissement;

b) ils disposent au travers de cette certification des qualifications nécessaires pour fournir des prestations de soins à la personne dont le niveau de qualité est suffisamment élevé pour être semblables à celles qui sont proposées par les praticiens professionnels visés au 1°.

Les praticiens des professions ou pratiques visées à l'alinéa 1^{er}, 2°, informent l'administration en charge de la taxe sur la valeur ajoutée préalablement à l'application de cette exemption. Le Roi détermine les modalités pratiques de cette obligation en ce qui concerne l'introduction de cette déclaration et les données qu'elle contient. »

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

58

58



1. **Nouvel article 44 § 1^{er} Code TVA**
2. **Conditions de l'exemption article 44 § 1^{er} CTVA**
3. **Quid si l'exemption article 44 § 1^{er} CTVA ne trouve pas à s'appliquer?**
4. **Quid de l'exigibilité de la TVA?**
5. **Quid de l'identification TVA?**
6. **Quid du droit à déduction et révision TVA?**
7. **Tableau synoptique récapitulatif**

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

59

59

2. Conditions de l'exemption art. 44 § 1^{er} CTVA

2.1. Qui peut appliquer l'exemption?

- 2.1.1. Prestataires de la loi coordonnée du 10 mai 2015 et de la loi Colla (première catégorie);
- 2.1.2. Praticiens des professions médicales et paramédicales ne bénéficiant pas d'un cadre légal ou réglementaire (deuxième catégorie)
 - 2.1.2.1. Les certifications
 - 2.1.2.2. La qualité des prestations

2.2. Quelles prestations peuvent faire l'objet de l'exemption?

2.3. Prestations accessoires dans les établissements hospitaliers

2.4. Tolérances administratives

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

60

60

2. Conditions de l'exemption art. 44 § 1^{er} CTVA



Deux conditions cumulatives:

- être un prestataire de soins;

et

- délivrer une prestation à caractère thérapeutique.

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

61

61

2.1. Qui peut appliquer l'exemption?



Sur base du texte de loi actuel:

1° les prestataires de soins relevant de la loi coordonnée du 10 mai 2015 ainsi que les praticiens relevant de la loi Colla;

2° les praticiens d'une autre profession qui remplissent les conditions de qualification et de compétence décrites supra.

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

62

62

2.1.1. Les prestataires de soins relevant de la loi coordonnée du 10 mai 2015 ainsi que les praticiens relevant de la loi Colla (première catégorie):

- S'agissant de la première catégorie, le texte vise dorénavant les praticiens d'une des professions visées par la loi coordonnée du 10.05.2015 relative à l'exercice des professions des soins de santé lesquels concernent une partie des catégories de praticiens qui étaient reprises à l'art 44, § 1er, 1° à 3°, ancien, du Code de la TVA.
- Le texte vise également les praticiens des pratiques visées à l'article 2, § 1er, 2°, alinéa 2, de la loi du 29.04.1999 relative aux pratiques non conventionnelles dans les domaines de l'art médical, de l'art pharmaceutique, de la kinésithérapie, de l'art infirmier et des professions paramédicales.

Cette référence directe à ces lois a l'avantage de mettre l'ensemble de ces professions bénéficiant d'un encadrement légal ou réglementaire sur un même pied.

Elle permet en outre d'éviter toute modification ultérieure du Code dans l'hypothèse où, à l'avenir, d'autres professions ou pratiques que celles qui y sont actuellement reprises deviendraient également reprises dans ces lois, tel que cela pourrait bientôt être le cas pour les pédicures médicaux/spécialisés.

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

63

63

2.1.1. Les prestataires de soins relevant de la loi coordonnée du 10 mai 2015 ainsi que de la loi Colla:

A. Les praticiens des professions réglementées

Les professions visées par la loi coordonnée du 10.05.2015 ont comme point commun qu'elles font l'objet d'un titre professionnel particulier ou d'une qualification professionnelle particulière et que leurs praticiens doivent avoir été agrés à cet effet par le ministre qui a la Santé publique dans ses attributions ou par le fonctionnaire délégué par lui (**article 86 de la loi coordonnée du 10.05.2015**).

Cet agrément est accordé pour autant qu'il soit satisfait aux critères d'agrément fixés par le ministre qui a la Santé publique dans ses attributions, sur avis, lorsqu'ils existent, des conseils auxquels cette compétence est attribuée.

Sont visées par cette loi les professions suivantes :

- les médecins, dentistes et pharmaciens ;
- les kinésithérapeutes ;
- les infirmiers et les aides-soignants ;
- les sages-femmes ;
- les psychologues cliniques et les orthopédagogues cliniques ;
- les secouriste-ambulanciers ;
- les praticiens des professions paramédicales visées à l'AR du 02.07.2009 établissant la liste des professions paramédicales: assistance en pharmacie, audiologie, bandage, orthèse et prothèse, diététique, ergothérapie, technologie de laboratoire médical, logopédie, soins oculaires, podologie, imagerie médicale, transport de patients (à l'exclusion du transport des personnes transportées en urgence à la suite d'un appel au système d'appel unique) et soins bucco-dentaires.

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

64

64

2.1.1. Les prestataires de soins relevant de la loi coordonnée du 10 mai 2015 ainsi que de la loi Colla:

A. Les praticiens des professions réglementées

Pour l'ensemble de ces catégories de praticiens, il existe en quelque sorte, sur la base de cet encadrement réglementaire strict, une présomption légale selon laquelle ces personnes sont réputées disposer des qualifications nécessaires pour rendre des prestations de soins à la personne d'une qualité suffisante afin de garantir la protection de la santé des patients au sens de la jurisprudence de la CJUE.

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

65

65

2.1.1. Les prestataires de soins relevant de la loi coordonnée du 10 mai 2015 ainsi que de la loi Colla:

B. Les praticiens de professions visée par la loi Colla du 29.04.1999

La loi dite « Colla » est relative aux pratiques non conventionnelles dans les domaines de l'art médical, de l'art pharmaceutique, de la kinésithérapie, de l'art infirmier et des professions paramédicales. Cette loi a constitué un commencement de reconnaissance de quatre pratiques non conventionnelles en tentant de créer un cadre permettant de garantir l'accès, en toute sécurité, à des prestations de soins non conventionnelles de qualité.

Cette loi définit la pratique non conventionnelle comme étant « *la pratique habituelle d'actes ayant pour but d'améliorer et/ou de préserver l'état de santé d'un être humain* ». Sont visées, dans l'état actuel du droit, en vertu de l'article 2, § 1er, 2°, alinéa 2, de cette loi, les pratiques suivantes : **l'homéopathie, la chiropraxie, l'ostéopathie et l'acupuncture.**

Les pratiques visées par la loi du 29.04.1999 ont pour commun dénominateur qu'elles doivent faire l'objet d'une **procédure d'enregistrement** par voie d'arrêté royal sur la base d'un avis rendu par une commission paritaire prévue à cet effet par cette loi. Cette loi nécessitait donc des arrêtés d'exécution notamment pour déterminer les conditions d'enregistrement des praticiens. Or, seulement l'une de ces 4 professions s'est vue encadrée de la sorte : l'homéopathie via l'arrêté royal du 26.03.2014 relatif à l'exercice de l'homéopathie.

➤ Concernant les praticiens de pratiques ayant fait l'objet des mesures d'exécution nécessaires à l'encadrement de l'accès à la profession, tous les praticiens autorisés à pratiquer en Belgique peuvent bénéficier de l'exemption. En effet, ceux-ci sont présumés disposer des qualifications nécessaires pour fournir des prestations de soins à la personne d'une qualité suffisante. Sont visés par cette catégorie, les homéopathes.

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

66

66

B. Les praticiens de professions visée par la loi Colla du 29.04.1999

- Concernant les praticiens de pratiques n'ayant pas fait l'objet des mesures d'exécution nécessaires à l'encadrement de la profession, il incombe à l'Administration de déterminer les conditions requises pour pouvoir bénéficier de l'exemption pour faire en sorte que ne puissent bénéficier de l'exemption que les prestations fournies par des praticiens disposant des qualifications nécessaires pour rendre des prestations de soins à la personne d'une qualité suffisante.

Sont visés par cette catégorie: les acuponcteurs, les ostéopathes et les chiropracteurs.

Les conditions sont les suivantes :

a. Puisqu'il s'agit d'organisations reconnues et que leur adhésion est soumise à différents critères selon lesquels ces organisations contrôlent le niveau de qualité des services médicaux fournis par le prestataire de soins, les praticiens affiliés à une association professionnelle reconnue par le Conseil d'Etat sont présumés disposer des qualifications nécessaires pour rendre des prestations de soins à la personne d'une qualité suffisante. Ils sont donc présumés pouvoir bénéficier de l'exemption.

Sont reprises ci-dessous, les associations professionnelles reconnues par le Conseil d'Etat pour chacune des pratiques visées par la loi Colla pour lesquelles il n'y a pas d'arrêté d'exécution régulant l'accès à la profession:

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

67

67

B. Les praticiens de professions visée par la loi Colla du 29.04.1999

Les conditions sont les suivantes :

a.

Sont reprises ci-dessous, les associations professionnelles reconnues par le Conseil d'Etat pour chacune des pratiques visées par la loi Colla pour lesquelles il n'y a pas d'arrêté d'exécution régulant l'accès à la profession:

- **Ostéopathie**

- OSTEOPATHIE.BE
- UBO : L'Union Belge des Ostéopathes
- UKO : L'Union des Kinésithérapeutes et Ostéopathes diplômés
- UPMO : L'Union professionnelle de médecine ostéopathique

- **Chiropraxie**

- UBC : L'Union belge des chiropracteurs

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

68

68





B. Les praticiens de professions visée par la loi Colla du 29.04.1999

- Acupuncture

- ABADIC : l'Association belge des acuponcteurs diplômés de Chine
- BAF : Belgian Acupunctors Federation
- EUFOM : European Federation for Oriental Medicine
- UBMAP : l'Union Professionnelle des Médecins Acupuncteurs de Belgique

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

69

69

B. Les praticiens de professions visée par la loi Colla du 29.04.1999

b. Les praticiens qui ne sont pas affiliés à une telle association professionnelle peuvent bénéficier de l'exemption s'ils satisfont aux critères énumérés ci-après:

- **Les ostéopathes** peuvent bénéficier de l'exemption s'ils sont titulaires d'un diplôme qui satisfait à la norme CEN NBN 16686;
- **Les chiropracteurs** peuvent bénéficier de l'exemption s'ils ont suivi une formation accréditée par l'ECCE (European Council on Chiropractic Education) ou par le CCEI (Councils on Chiropractic Education International);
- **Les acupuncteurs non-médecins :**
 - disposer du diplôme d'infirmier, de kinésithérapeute, de dentiste ou de sage-femme au sens de l'AR n° 78 du 10.11.1967 relatif à l'exercice des professions des soins de santé ;
 - avoir suivi une formation diplômante de minimum 1500 heures réparties sur au moins 3 ans comprenant au moins 40 ECTS de théorie et au moins 20 ECTS de pratique ;
 - avoir réalisé un stage et un mémoire et avoir passé avec succès l'examen final.
- **Les acupuncteurs médecins:** avoir suivi une formation de 192 heures au minimum en acupuncture (théorie et pratique confondues).

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

70

70

2.1. Qui peut appliquer l'exemption?

2.1.2. Praticiens des professions médicales et paramédicales ne bénéficiant pas d'un cadre légal ou réglementaire (deuxième catégorie)

Conformément aux arrêts de la Cour constitutionnelle du 05.12.2019 et de la CJUE du 27.06.2019, l'exemption doit pouvoir être accordée aux prestations de soins à la personne prodiguées par des praticiens d'autres professions *dans la mesure où ils disposent des qualifications nécessaires pour assurer des soins d'une qualité suffisante pour être considérés comme semblables à ceux proposés par les membres d'une profession réglementée, notamment s'ils ont mené à bien une formation pertinente et satisfaisante proposée par un établissement d'enseignement reconnu*

(CJUE, Arrêt Belgisch Syndicaat van Chiropraxie, 27.06.2019, affaire C-597/17, point 29).

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

71

71

2.1. Qui peut appliquer l'exemption?

2.1.2. Praticiens des professions médicales et paramédicales ne bénéficiant pas d'un cadre légal ou réglementaire (deuxième catégorie)

L'article 44, § 1er, alinéa 1er, 2°, nouveau CTVA précise dès lors que cette exemption est applicable aux prestations de soins à la personne effectuées par des praticiens autres que ceux visés par la première catégorie lorsque les deux conditions cumulatives suivantes sont réunies :

- ils sont titulaires d'une certification délivrée par un établissement reconnu par une autorité compétente du pays où est situé cet établissement ;
- ils disposent au travers de cette certification des qualifications nécessaires pour fournir des prestations de soins à la personne dont le niveau de qualité est suffisamment élevé pour être semblables à celles qui sont proposées par les praticiens de professions médicales et paramédicales réglementées.

Les praticiens visés seront tenus, conformément à l'art 44, § 1^{er} al 2, nouveau CTVA, d'informer l'administration TVA préalablement à l'application de cette exemption afin de lui permettre, dans le cadre de sa mission de contrôle de la réglementation TVA et conformément à la jurisprudence européenne, d'établir un cadastre des différentes formations et certifications attestant que ces praticiens disposent des qualifications nécessaires pour fournir des prestations de soins à la personne d'un niveau semblable à celles qui sont proposées par les praticiens des professions ou pratiques réglementées.

L'art. 44 nouveau CTVA indique que cette obligation d'information fera l'objet d'une procédure particulière fixée par AR.

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

72

72

2.1. Qui peut appliquer l'exemption?

2.1.2. Praticiens des professions médicales et paramédicales ne bénéficiant pas d'un cadre légal ou réglementaire (deuxième catégorie)

2.1.2.1. Quant à la condition de certification délivrée par un établissement reconnu par une autorité compétente du pays où est situé cet établissement

Il importe bien sûr de garantir la qualité des soins à la personne qui sont effectués. L'exemption ne doit ainsi pouvoir s'appliquer que pour des prestations délivrées dans le cadre dans lequel cette qualité de soins à la personne est reconnue sur la base d'un titre professionnel particulier ou d'une qualification professionnelle particulière, et ce quel qu'en soit le cadre juridique ou réglementaire. La certification constitue l'assurance que le praticien a suivi une formation et en a réussi les examens.

➤ Les certifications obtenues à l'étranger

Les certifications étrangères doivent être délivrées par un établissement reconnu du pays de cet établissement et concerner la profession de psychomotricien, de pédicure médical, d'assistant en psychologie ou de toute autre profession qui serait rajoutée à cette liste selon la procédure précitée.

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

73

73

2.1. Qui peut appliquer l'exemption?

2.1.2. Praticiens des professions médicales et paramédicales ne bénéficiant pas d'un cadre légal ou réglementaire (deuxième catégorie)

2.1.2.1. Quant à la condition de certification délivrée par un établissement reconnu par une autorité compétente du pays où est situé cet établissement

➤ Les certifications obtenues en Belgique

Sont considérées comme certifications les grades suivants, correspondant au titre délivré par l'enseignement supérieur de plein exercice ou spécifiques à l'enseignement secondaire supérieur de promotion sociale :

□ en ce qui concerne l'enseignement supérieur :

- brevet de l'enseignement supérieur ;
- bachelier ou le bachelier de spécialisation ;
- master ou le master de spécialisation.

□ en ce qui concerne l'enseignement secondaire :

- certificat de qualification.

N.B.: Les attestations sanctionnant la réussite d'une unité d'enseignement, délivrées dans l'enseignement de promotion sociale, ne sont pas considérées comme des certifications au sens de l'art 44 § 1er, al 1^{er} 2° CTVA. Concernant d'autres types de certifications, non citées ci-avant, une demande pourra être introduite aux services centraux de la TVA.

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

74

74

2.1. Qui peut appliquer l'exemption?

2.1.2.1. Quant à la condition de certification délivrée par un établissement reconnu par une autorité compétente du pays où est situé cet établissement

➤ Les certifications obtenues en Belgique

La certification doit être délivrée par un établissement reconnu par une autorité compétente du pays où est situé cet établissement. En Belgique, les autorités compétentes que sont les Communautés, ont listé les établissements d'enseignements reconnus. Sont ainsi visées plusieurs universités, Haute Ecoles, Ecoles supérieures des Arts, et Etablissements d'enseignement de promotion sociale organisant des sections d'enseignement supérieur :

- pour la Communauté française, un cadastre des Etablissements d'enseignement supérieur est ainsi établi aux articles 10 à 13 du décret du 07.11.2013 définissant le paysage de l'enseignement supérieur et l'organisation académique des études (décret dit « paysage ») qui est disponible via le lien suivant : [Enseignement.be - Cadastre des Etablissements d'enseignement supérieur reconnus par la Fédération Wallonie-Bruxelles](https://enseignement.be/Cadastre-des-Etablissements-d-enseignement-superieur-reconnus-par-la-Federation-Wallonie-Bruxelles)
- pour la Communauté flamande, cfr. registre des universités, hautes écoles et établissements de promotion sociale via l'adresse suivante : <https://data-onderwijs.vlaanderen.be/onderwijsaanbod/>
- pour la Communauté germanophone, une liste des établissements reconnus est disponible via leur site internet : <https://ostbelgienbildung.be/desktopdefault.aspx/tabid-5987/>

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

75

75

2.1. Qui peut appliquer l'exemption?

2.1.2. Praticiens des professions médicales et paramédicales ne bénéficiant pas d'un cadre légal ou réglementaire (deuxième catégorie)

2.1.2.1. Quant à la condition de certification délivrée par un établissement reconnu par une autorité compétente du pays où est situé cet établissement

➤ **Quelles sont les professions relevant de cette seconde catégorie ?**

Au regard des conditions précitées, l'offre de formation disponible actuellement en Belgique fait notamment apparaître 3 professions relevant de cette seconde catégorie :

- le psychomotricien ;
- le pédicure médical ou spécialisé ;
- l'assistant en psychologie.

Si d'autres professions remplissent les conditions précitées, une mise à jour de cette liste pourra être suggérée à l'administration par toute personne intéressée, par le biais d'une demande adressée aux services centraux de la TVA.

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

76

76

2.1. Qui peut appliquer l'exemption?

2.1.2. Praticiens des professions médicales et paramédicales ne bénéficiant pas d'un cadre légal ou réglementaire (deuxième catégorie)

2.1.2.2. Quant à la qualité des prestations

Les praticiens de pratiques ne disposant pas d'un cadre légal ou réglementaire peuvent bénéficier de l'exemption à condition qu'ils disposent au travers de la certification des qualifications nécessaires pour fournir des prestations de soins à la personne dont le niveau de qualité est suffisamment élevé pour être semblables à celles qui sont proposées par les praticiens de professions de la première catégorie.

➤ Les praticiens ayant obtenu leur certification au sein d'un établissement belge reconnu

Ces praticiens sont présumés, sauf preuve contraire, détenir une certification qui leur confère les qualifications nécessaires pour fournir des prestations de soin à la personne dont le niveau de qualité est suffisamment élevé pour être semblables à celles qui sont proposées par les praticiens de professions de la première catégorie.

➤ Les praticiens ayant obtenu leur certification au sein d'un établissement étranger reconnu par une autorité compétente du pays où est situé cet établissement

L'obtention d'une certification constitue une garantie de la qualité de la formation du praticien et donc, indirectement, de la qualité de la prestation qu'il fournit. Par soucis de neutralité, il convient de considérer, dans ce cadre, que seules les certifications étrangères considérées comme équivalentes aux certifications belges correspondantes constituent une garantie suffisante de la qualité de la prestation qui sera fournie par le praticien.

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

77

77

2.1. Qui peut appliquer l'exemption?

2.1.2. Praticiens des professions médicales et paramédicales ne bénéficiant pas d'un cadre légal ou réglementaire (deuxième catégorie)

2.1.2.2. Quant à la qualité des prestations

➤ Les praticiens ayant obtenu leur certification au sein d'un établissement étranger reconnu par une autorité compétente du pays où est situé cet établissement

La certification étrangère est considérée comme équivalente à celle délivrée en Belgique si l'une de ces conditions est remplie :

- la certification étrangère doit être d'un grade équivalent à celui des formations correspondantes délivrées par des établissements reconnus en Belgique ;
- la formation ayant donné lieu à la délivrance de la certification dont il est question doit être équivalente à la formation correspondante en Belgique. Cette équivalence est déterminée en fonction de différents critères tels que le contenu de la formation, sa durée, l'exigence de réussite d'un examen, la remise d'un travail de fin d'études,

➤ Quelles sont les certifications relevant de cette seconde catégorie ?

L'administration constituera, au fur et à mesure des informations qui lui parviendront, un cadastre des certifications constituant une garantie de qualité suffisante.

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

78

78

2. Conditions de l'exemption art. 44 § 1^{er} CTVA

2.1. Qui peut appliquer l'exemption?

- 2.1.1. Prestataires de la loi coordonnée du 10 mai 2015 et de la loi Colla (première catégorie);
- 2.1.2. Praticiens des professions médicales et paramédicales ne bénéficiant pas d'un cadre légal ou réglementaire (deuxième catégorie)
 - 2.1.2.1. Les certifications
 - 2.1.2.2. La qualité des prestations

2.2. Quelles prestations peuvent faire l'objet de l'exemption?

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

79

79

2.2. Quelles prestations peuvent faire l'objet de l'exemption ?

2.2.1. Que les prestations à caractère thérapeutique

2.2.1.1. Notion de « prestations à caractère thérapeutiques »

Les prestations ayant pour but de prévenir, diagnostiquer, de soigner et, dans la mesure du possible, de guérir des maladies ou des anomalies de santé.

Exemples de prestations à caractère thérapeutiques:

- Un kiné dispense des cours de maintien à un groupe de patient atteint de maladie dégénérative;
- Un ergothérapeute établi un bilan physique de son patient en vue de déterminer les actions à prendre afin de renvoyer la personne à domicile.

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

80

80

2.2. Quelles prestations peuvent faire l'objet de l'exemption ?

2.2.1. Que les prestations à caractère thérapeutique

2.2.1.1. Notion de « prestations à caractère thérapeutiques »

Les prestations ayant pour but de prévenir, diagnostiquer, de soigner et, dans la mesure du possible, de guérir des maladies ou des anomalies de santé.

A l'exclusion de:

- l'établissement de rapports d'expertise médicale (CJCE, 20 novembre 2003, C-212/01, Unterpertinger) (attention franchise possible);
- examens médicaux dans le cadre d'une expertise médicale relative à des questions de responsabilité et à l'évaluation du dommage subi;
- cours, les conférences, des ateliers (attention autre exemption possible);
- Refacturation de frais ou rétrocession d'honos en contrepartie usage du cabinet et/ou patientèle;

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

81

81

2.2. Quelles prestations peuvent faire l'objet de l'exemption ?

2.2.1. Que les prestations à caractère thérapeutique

2.2.1.1. Notion de « prestations à caractère thérapeutiques »

Les prestations ayant pour but de prévenir, diagnostiquer, de soigner et, dans la mesure du possible, de guérir des maladies ou des anomalies de santé.

A l'exclusion de:

- prestations à caractère esthétique,
 - sous la réserve de ce qui suit:
 - La prestation à caractère esthétique qui aurait pour but de traiter ou de soigner des personnes qui, par suite d'une maladie, blessure ou handicap physique congénital, ont besoin d'une intervention de nature esthétique pourrait relever de la notion de « prestations de soins médicaux à la personne ».
 - Une intervention ou un traitement médical qui a un but thérapeutique (ou reconstructif) et un effet esthétique peut bénéficier de l'exemption. Dans ce cas, c'est le caractère thérapeutique qui prévaut.
- Ex: Une reconstruction mammaire après un traitement contre le cancer.

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

82

82

2.2. Quelles prestations peuvent faire l'objet de l'exemption ?

2.2.1. Que les prestations à caractère thérapeutique

2.2.1.1. Notion de « prestations à caractère thérapeutiques »

Les prestations ayant pour but de prévenir, diagnostiquer, de soigner et, dans la mesure du possible, de guérir des maladies ou des anomalies de santé.

A l'exclusion de:

- prestations à caractère esthétique,
- Ainsi, les opérations purement esthétiques, uniquement destinées à embellir ou à améliorer l'apparence physique (les interventions ou les traitements purement cosmétiques), ne peuvent pas bénéficier de l'exemption (CJUE, Arrêt PFC CLINIC AB, du 21.03.2013, affaire C-91/12, point 29).
- L'exemption ne s'applique aussi pas aux services liés aux interventions ou traitements qui n'ont pas un but thérapeutique, comme des services infirmiers liés ou inhérents à une intervention ou un traitement esthétique. Ces services sont, tout comme l'intervention ou le traitement esthétique lui-même, soumis à la TVA, qu'il s'agisse de soins hospitaliers ou de services de soins à domicile.

Par exemple: les soins post-opératoires d'interventions ou de traitements à caractère purement esthétique (sans but thérapeutique ou reconstructif) ne sont pas exemptés de TVA, sauf si les soins post-opératoires s'inscrivent dans le traitement de complications survenues en conséquence d'interventions/traitements à caractère purement esthétique. En cas de doute sur l'application de l'exemption, l'infirmier doit vérifier, sur la base du dossier du patient et/ou en interrogeant le patient/médecin prescripteur, si ses services visent des interventions/traitements sans but thérapeutique.

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

83

83

2.2. Quelles prestations peuvent faire l'objet de l'exemption ?

2.2.1. Que les prestations à caractère thérapeutique

2.2.1.2. Qui peut déterminer le caractère thérapeutique d'une opération esthétique?

- Selon la jurisprudence européenne: le **prestataire de soin**;
- L'Administration dans sa circulaire du 20 décembre 2021 reconnaît que c'est le **prestataire de soin** qui qualifie la prestation.

C'est le professionnel de la santé qui effectue la prestation principale qui détermine en son âme et conscience, si un traitement médical poursuit un but thérapeutique.

Sur ce point, peu importe que le professionnel de la santé soit sous la direction et la supervision d'un autre professionnel de la santé (par exemple, un médecin généraliste ou spécialiste stagiaire).

Toutefois... elle fait de cette qualification une **présomption réfragable**. Elle s'autorise donc, durant le contrôle, à qualifier autrement la prestation.

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

84

84

2.2. Quelles prestations peuvent faire l'objet de l'exemption ?

2.2.1. Que les prestations à caractère thérapeutique

2.2.1.3. Comment déterminer le caractère thérapeutique d'une opération esthétique?

- **Afin de déterminer si un acte médical a un objectif thérapeutique, le but et l'intention de l'intervention ou du traitement seront déterminants.**
- Le fait que l'intervention ou le traitement figure dans la nomenclature des prestations de santé en matière d'assurance obligatoire contre la maladie et l'invalidité, ou des prestations de rééducation, ou réponde aux conditions pour bénéficier d'une intervention conformément à la réglementation relative à l'assurance obligatoire soins de santé et indemnités, constitue une présomption d'une pratique de soins médicaux/intervention ou traitement à but thérapeutique. Dans ce cas, il n'y a pas lieu en principe d'apporter de preuve supplémentaire. Il s'agit toutefois d'une présomption réfragable, dont la preuve contraire peut toujours être apportée.
- Le fait qu'une intervention ou un traitement soit effectué sur prescription médicale est également une présomption réfragable de l'existence d'un but thérapeutique. Aucune preuve supplémentaire ne doit être apportée.

Ces présomptions ne s'appliquent pas aux opérations visées à l'article 2 de la loi du 23.05.2013 réglementant les qualifications requises pour poser des actes de médecine esthétique non chirurgicale et de chirurgie esthétique, pour lesquelles les principes énoncés dans la décision n° E.T.127.740 du 22.03.2016 restent applicables.

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

85

85

2.2. Quelles prestations peuvent faire l'objet de l'exemption ?

2.2.1. Que les prestations à caractère thérapeutique

2.2.1.3. Comment déterminer le caractère thérapeutique d'une opération esthétique?

- Le fait que le traitement ne figure pas dans la nomenclature (INAMI) ou ne réponde pas aux conditions pour bénéficier d'une intervention (remboursement) conformément à la réglementation relative à l'assurance obligatoire soins de santé et indemnités, ne constitue pas en soi une raison pour exclure le traitement de l'exemption. Dans ce cas, la charge de la preuve incombe à celui qui souhaite bénéficier de l'exemption. Ainsi, lorsque le professionnel de la santé estime qu'un but thérapeutique est présent dans ce type de situation, il doit motiver sa décision d'appliquer l'exemption. Selon l'Administration, le but thérapeutique de l'intervention ou du traitement peut être démontré au moyen du dossier des patients et, plus généralement, par tous moyens de droit commun.

N.B.: L'administration ne peut exercer qu'un contrôle marginal concernant la correcte application de l'exemption par le professionnel de la santé. Si, par exemple, dans le cadre d'un contrôle, il apparaît nécessaire de consulter des dossiers d'un ou de plusieurs patients, cela se fera toujours anonymement.

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

86

86

2.2. Quelles prestations peuvent faire l'objet de l'exemption ?

2.2.1. Que les prestations à caractère thérapeutique

2.2.1.3. Comment déterminer le caractère thérapeutique d'une opération esthétique?

- **Dans quelle mesure la conception subjective du patient doit être prise en considération dans l'appréciation du caractère thérapeutique?**

La jurisprudence indique que les problèmes de santé visés par l'exemption peuvent être d'ordre psychologique. Mais la simple considération subjective que la personne se soumettant à une intervention esthétique se fait de celle-ci n'est pas, par elle-même, déterminante. En effet, dès lors que cette appréciation présente un caractère médical, elle doit se fonder sur des constatations ayant un tel caractère, effectuées par un personnel qualifié à cet effet (CJUE, Arrêt PFC CLINIC AB, du 21.03.2013, affaire C-91/12, points 33 à 35).

Ainsi, le bénéfice psychologique associé à la modification de l'apparence physique n'est pas suffisant pour qualifier une intervention de partiellement thérapeutique.

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

87

87

2.3. Prestations accessoires dans les établissements hospitaliers

Texte légal:

Conformément à l'art 44 § 2, alinéa 1er, 1^o, a), alinéa 1^{er} (nouveau) CTVA, sont exemptées de la taxe, l'hospitalisation et les prestations de soins médicaux ainsi que les prestations de services et les livraisons de biens qui leur sont étroitement liées, effectués par les établissements hospitaliers et psychiatriques, les cliniques et les dispensaires.

Cette exemption ne s'applique pas aux prestations de services relatives aux interventions et aux traitements sans but thérapeutique. Les prestations de services et les livraisons de biens qui leur sont étroitement liées sont exclues de l'exemption visée à l'alinéa 1er, 1^o, a), dans les cas suivants :

- lorsqu'elles ne sont pas indispensables à l'exécution des opérations exemptées ;
- lorsque leur objectif principal est de fournir à l'organisme des recettes supplémentaires par l'exécution d'opérations effectuées en concurrence directe avec des opérations d'entreprises commerciales soumises à la taxe.

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

88

88

2.3. Prestations accessoires dans les établissements hospitaliers

L'exemption dans le cadre de l'hospitalisation et des prestations de soins médicaux ne se limite pas aux services de soins de santé de la personne. L'exemption s'étend également aux livraisons de biens et aux prestations de services étroitement liées à l'hospitalisation et aux prestations de soins médicaux.

- Une activité ne peut être exemptée de la TVA en tant que prestation de services étroitement liée à l'hospitalisation ou aux prestations de soins médicaux que si elle:
 - peut être considérée comme une opération étroitement liée à l'hospitalisation et aux prestations de soins médicaux, et
 - est effectuée par des établissements hospitaliers et psychiatriques, des cliniques ou des dispensaires (voir champ d'application personnel)

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

89

89

2.3. Prestations accessoires dans les établissements hospitaliers

Selon la CJUE, les opérations ne peuvent relever de la notion « *d'opérations étroitement liées* » à l'hospitalisation ou aux prestations de soins médicaux que si ces opérations sont effectivement prodiguées en tant que prestations accessoires à l'hospitalisation des patients ou aux prestations de soins médicaux reçues par ces derniers, et qui constituent la prestation principale (CJUE, Arrêt Dornier, 06.11.2003, affaire C-45/01, point 35).

Il ressort de la jurisprudence qu'une prestation peut être considérée comme accessoire à une prestation principale lorsqu'elle constitue non une fin en soi, mais le moyen de bénéficier dans les meilleures conditions du service principal du prestataire (CJUE, Arrêt Diagnostiko et Ygeia, précité, du 01.12.2005, affaires jointes C-394/04 et C-395/04, points 18 et 19 ; Arrêt CopyGene A/S, du 10.06.2010, affaire C-262/08, point 40).

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

90

90

2.3. Prestations accessoires dans les établissements hospitaliers

L'art 134 Directive 2006/112/CE stipule que les livraisons de biens et les prestations de services sont exclues du bénéfice de l'exemption prévue à l'art 132, paragraphe 1, points b) Directive 2006/112/CE (prévue en matière d'hospitalisation et de soins médicaux ainsi que les opérations qui leur sont étroitement liées, assurés par des organismes de droit public ou, dans des conditions sociales comparables à celles qui valent pour ces derniers, par des établissements hospitaliers, des centres de soins médicaux et de diagnostic et d'autres établissements de même nature dûment reconnus):

- lorsqu'elles ne sont pas indispensables à l'accomplissement des opérations exonérées;
- lorsqu'elles sont essentiellement destinées à procurer à l'organisme des recettes supplémentaires par la réalisation d'opérations effectuées en concurrence directe avec celles d'entreprises commerciales soumises à la TVA.

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

91

91

2.3. Prestations accessoires dans les établissements hospitaliers

Les opérations suivantes sont, par exemple, considérées comme étroitement liées à l'hospitalisation et aux prestations de soins médicaux exemptées et relèvent du champ d'application de l'exemption visée à l'art 44 § 2, al 1^{er}, 1^o, a) CTVA :

- la fourniture de nourriture et de boissons aux patients hospitalisés (y compris l'hospitalisation de jour) ;
- la fourniture de médicaments et de pansements aux patients hospitalisés (y compris l'hospitalisation de jour) ;
- la mise à disposition de chambres et la fourniture de services liés à l'hébergement aux patients hospitalisés (y compris l'hospitalisation de jour) ;
- le prélèvement de l'échantillon et son transfert vers un laboratoire spécialisé dans le cas où le diagnostic a un but thérapeutique (à considérer comme des opérations étroitement liées à l'analyse) (CJUE, Arrêt Commission des Communautés européennes contre République française, du 11.01.2001, affaire C-76/99, points 24, 28 et 30)

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

92

92

2.3. Prestations accessoires dans les établissements hospitaliers

Compte tenu des conditions légales, les opérations suivantes ne sont, par exemple, **pas considérées comme étroitement liées à l'hospitalisation et aux prestations de soins médicaux** et sont exclues de l'exemption visée à l'**art 44 § 2 al 1^{er}, 1^o, a) CTVA** :

- la fourniture d'internet, télévision ou téléphone dans la chambre du patient moyennant paiement ;
- la vente de boissons autres que celles servies dans la salle d'admission et destinées à l'usage personnel du patient ;
- la mise à disposition d'une place de stationnement aux patients, visiteurs ou employés de l'hôpital moyennant paiement ;
- les services de coiffure ou de manucure fournis aux patients moyennant paiement pendant leur séjour à l'hôpital, à l'exception de l'onco-esthétique ;
- la fourniture de repas et de chambres à l'accompagnateur des patients, sauf lorsque ces services sont indispensables à la réalisation des objectifs thérapeutiques de l'hospitalisation et des prestations de médicaux (cela pourrait être le cas, par exemple, lorsque la personne hospitalisée est mineure)
- l'exploitation d'un débit de boissons ou d'un restaurant (y compris lorsque les patients l'utilisent).

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

93

93

2.4. Tolérances

Pour répondre aux préoccupations exprimées par le secteur, l'administration a prévu certaines tolérances dans sa **Circulaire du 20/12/2021 n°2021/C/114** :

Les opérations suivantes peuvent rester soumises à la réglementation en vigueur jusqu'au 31 décembre 2021 :

- les traitements et interventions dispensés par les professionnels de la santé et les hôpitaux convenus avec le patient au plus tard le 31/12/21 pour être effectués à une date déterminée (à condition que le traitement ou l'intervention soit réellement effectué ou terminé au plus tard le 30 juin 2022);
- les prestations de services (ex : expertises) qui ont déjà été effectuées au plus tard le 31 décembre 2021 (fait générateur) mais pour lesquels une cause d'exigibilité survient après cette date.

Lorsqu'un honoraire se rapporte partiellement à des prestations matériellement exécutées au plus tard le 31 décembre 2021, et partiellement à des prestations matériellement exécutées après cette date, l'honoraire relatif à la prestation matériellement exécutée avant le 1^{er} janvier 2022 pour lequel la TVA, en application des dispositions légales, n'est pas encore devenue exigible au 31 décembre 2021, reste soumis à la réglementation en vigueur jusqu'à cette date, à condition qu'un état des coûts formel et détaillé soit fourni et que le prix soit clairement déterminable et puisse être imputé aux prestations de services matériellement exécutées avant le 1^{er} janvier 2022. Cet état des coûts doit être délivré au cocontractant au plus tard le 28 février 2022.

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

94

94

3. Quid si l'opération ne peut être exemptée?

3.1. Application d'autres exemptions possible ou non application de la TVA?

- **Cours et formation professionnelle:**

- Si le praticien exerce en ASBL: **art. 44 §2, 4°, a) du CTVA**: exemption;
- Si le praticien exerce en personne physique (PP): tolérance administrative possible pour l'exemption (reprise dans la circulaire du 29/11/2013 n°50/2013);
- Si le praticien exerce en société à but de lucre (PM): pas d'exemption ni de tolérance. Solution éventuelle de la franchise.

- **Conférence:** **art 44 §2, 8° du CTVA**: exemption possible, quelque soit la personnalité juridique du praticien (PP ou PM).

- **Rédaction d'articles et ouvrages:** **art 44, § 3, 3° du CTVA**: exemption possible relative aux contrats d'édition d'œuvres littéraires ou artistiques conclus par les auteurs ou les compositeurs, mais pour autant que les conditions qui y sont énumérées soient remplies.

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

95

95

3. Quid si l'opération ne peut être exemptée?

3.1. Application d'autres exemptions possible ou non application de la TVA?

- **Refacturation de frais (Collaborations):** **attention**: la rétrocession d'honoraires en contrepartie du droit d'usage du cabinet et/ou de la patientèle peut être soumise à TVA. Mais, dans cette hypothèse et pour autant que toutes les conditions de l'exemption soient remplies, il peut être fait application de **l'art 44 § 2bis du CTVA** relatif aux groupements autonomes de personnes pour envisager l'exemption dans ces relations.

- **Expertise:** il n'existe aucune exemption, seule la franchise peut être une solution, pour autant que toutes les conditions soient remplies.

- **Autres opérations:** les séances relatives au portage du bébé, le coaching familial, etc... peuvent faire l'objet de l'exemption relative à l'orientation scolaire et familiale visée à **l'art 44 § 2, 5° CTVA**.

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

96

96

3. Quid si l'opération ne peut être exemptée?

3.2. Régime de la franchise TVA visé à l'art. 56bis CTVA

Pour les interventions et les traitements non thérapeutiques, le praticien peut appliquer le régime de la franchise lorsque le chiffre d'affaires qui serait en principe soumis à la TVA ne dépasse pas 25.000€/année civile. Il est important de préciser que pour la détermination de ce seuil, il n'est pas tenu compte des opérations exemptées sur la base de l'art 44, § 1er ou § 2, alinéa 1er, 1°, a), du CTVA.

Ce régime de la franchise a pour conséquence que le praticien ne doit pas facturer la TVA aux clients et ne doit pas introduire de déclarations à la TVA périodiques. En revanche, aucune TVA sur les frais ne peut être déduite. Le régime de la franchise est facultatif.

Le praticien qui ne dispose pas encore d'un numéro d'identification à la TVA et qui souhaite bénéficier de ce régime de la franchise doit introduire une demande d'identification à la TVA (déclaration 604A) et opter pour le régime de la franchise de la taxe dans cette déclaration 604A.

Lorsque le montant total du chiffre d'affaires réalisé au cours d'une année civile dépasse le montant de 25.000€, l'assujetti est soumis au régime normal de la TVA dès la première opération, prise dans son ensemble, pour laquelle le montant de 25.000€ a été dépassé. Il existe toutefois une tolérance de dépassement de 10%.

Pour plus d'informations sur le régime de la franchise voir le commentaire TVA: Livre V, Chapitre 15, Section 4 et la [circulaire AGFisc n° 34/2014 du 25.08.2014](#).

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

97

97

LA FRANCHISE

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

98

98

4. Quid du moment de l'exigibilité de la TVA?

4.1. Lorsque les prestations sont facturées en ligne directe par le praticien:

Dans l'hypothèse où des prestations de soins relatives aux interventions et traitements sans but thérapeutique sont fournies par les praticiens visés à l'art 44, § 1^{er} CTVA ou par les établissements de santé visés à l'art. 44, § 2, alinéa 1^{er}, 1°, a) du CTVA (par exemple, les médecins, les sociétés de médecins, les établissements hospitaliers, les cliniques privées, ...) en faveur de particuliers, la TVA devient exigible au moment de la réception du paiement, à concurrence du montant perçu (art 22bis, § 3, du CTVA).

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

99

99

4. Quid du moment de l'exigibilité de la TVA?

4.2. Lorsque les prestations sont facturées par un tiers (hôpitaux, cliniques privées, associations de médecin, etc...):

L'Administration entend que, dans cette hypothèse, les parties concernées veillent à ce que cette TVA soit acquittée au Trésor en temps utile, c'est-à-dire au moment de l'encaissement par le tiers.

Exemple: Le tiers se charge de la perception des honoraires et de la TVA due qui les grève, mais c'est le praticien, lui-même, qui acquitte la TVA au Trésor.

Puisque la TVA due devient exigible au moment où le tiers reçoit le paiement, c'est, selon l'Administration, ce moment qui compte, dans le chef du médecin et pas celui où le tiers autorisé reverse, à son tour, les honoraires au médecin, après déduction de certains montants.

Mais...

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

100

100

4. Quid du moment de l'exigibilité de la TVA?

4.2. Lorsque les prestations sont facturées par un tiers (hôpitaux, cliniques privées, associations de médecin, etc...):

Mais... l'Administration admet que la TVA comprise dans le montant perçu ne devienne exigible qu'au moment où le tiers mandataire rédige la facture définitive (ou un document équivalent) relative aux opérations fournies. Dans ce cas, le délai ultime relatif à l'exigibilité est alors l'expiration du deuxième mois suivant la date d'achèvement des opérations.

Cette règle particulière s'applique si les **trois conditions cumulatives** suivantes sont remplies :

- Le tiers mandataire (par exemple l'hôpital) facture un acompte, sur la base d'une estimation du coût de l'intervention/du traitement à effectuer sans but thérapeutique ;
- L'identité d'un ou de plusieurs prestataires de services n'est pas encore connue au moment de l'encaissement dudit acompte et/ou leur part dans les montants encaissés n'est pas encore déterminée ;
- Le tiers mandataire conserve provisoirement la totalité du montant de l'acompte encaissé jusqu'au moment de l'établissement de la facture définitive (ou du document équivalent) relative aux opérations fournies.

N.B.: Pour une analyse détaillée du fait générateur et des causes d'exigibilité de la TVA relatives aux prestations de services fournies par l'assujetti à des particuliers, pour lesquelles il n'est pas tenu d'émettre une facture, il est renvoyé à la circulaire 2019/C/65 du 09.07.2019 relative à l'exigibilité de la TVA, titre 4.3.1.2.3.

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

101

101

4. Quid du moment de l'exigibilité de la TVA?

4.3. Remarque quant à la facturation et ses conséquences en terme d'exigibilité

Lorsque le preneur du service est un assujetti ou une personne morale non assujettie, il doit recevoir une facture du prestataire assujetti (ou établir lui-même une facture dans les cas autorisés d'auto-facturation) pour constater la réalisation de la prestation de service (le fait générateur) ou l'existence d'une autre cause d'exigibilité de la TVA (facturation ou paiement anticipé).

- La date d'émission de la facture obligatoire, peu importe si elle se situe avant ou après le fait générateur, fixe le moment d'exigibilité de la taxe sauf si un paiement anticipé a été effectué. **L'émission d'une facture anticipée rend donc la TVA exigible.** Dès lors, la facture relative au solde du prix rend, également, la TVA exigible même si elle est émise après la réalisation de la prestation de services.
- Si la facture obligatoire n'a pas été émise ou a été émise tardivement, la taxe devient alors exigible le quinzième jour du mois suivant celui au cours duquel est intervenu le fait générateur.
- En cas de facturation obligatoire, lorsque le prix partiel ou total non encore facturé est perçu avant le moment où la prestation de services est effectuée, l'exigibilité de la taxe intervient au moment de la réception du paiement, à concurrence du montant perçu.

N.B.: Pour une analyse détaillée du fait générateur et des causes d'exigibilité de la TVA relatives aux prestations de services fournies par l'assujetti à un autre assujetti, il est renvoyé à la circulaire 2019/C/65 du 09.07.2019 relative à l'exigibilité de la TVA, titre 4.3.1.1.

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

102

102

4. Quid du moment de l'exigibilité de la TVA?

4.3. Remarque quant à la facturation et ses conséquences en terme d'exigibilité

Dans certaines situations, par exemple dans le cas d'un examen psychiatrique demandé par le tribunal, prestation de services sans but thérapeutique, un praticien de la santé devra toujours émettre une facture pour sa prestation taxable fournie à un organisme de droit public.

Dans ce cas (le preneur est un organisme de droit public), la TVA devient exigible au moment de la réception du paiement, à concurrence du montant perçu (voir art 22bis, § 4, du CTVA).

N.B.: Pour une analyse détaillée du fait générateur et des causes d'exigibilité de la TVA relatives aux prestations de services fournies par l'assujetti à des organismes de droit public, il est renvoyé à la circulaire 2019/C/65 du 09.07.2019 relative à l'exigibilité de la TVA, titre 4.3.1.3.

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

103

103

5. Identification et déclaration à la TVA

▪ Le praticien n'a pas encore d'identification TVA:

Avant d'exercer une activité économique qui lui confère la qualité d'assujetti à la TVA, celui qui ne dispose pas encore d'une identification à la TVA est tenu de déposer une déclaration de commencement d'activité auprès de l'équipe de gestion dont il dépend (**formulaire 604A disponible via l'application e604**).

La demande d'identification doit en principe être effectuée au plus tard au moment où cette modification entre en vigueur, en l'occurrence le 01.01.2022.

Toutefois, l'administration accepte, par tolérance, que la déclaration de commencement d'activité (formulaire 604A) soit encore valablement déposée jusqu'au 31.01.2022. Le numéro d'identification octroyé sera alors activé avec effet rétroactif au 01.01.2022.

▪ Le praticien a déjà une identification à la TVA:

L'assujetti qui dispose déjà d'une identification à la TVA doit, le cas échéant, déposer, dans un délai d'un mois, une déclaration (de modification d'activité) (**formulaire 604B**) auprès de l'équipe de gestion dont il dépend. Ce formulaire doit également être déposé au plus tard le 31.01.2022 pour les modifications d'identification à la TVA en lien avec la présente modification législative.

N.B.: Les déclarations de commencement, de changement ou de cessation d'activité doivent être complétées en ligne par le biais du formulaire 604A, 604B ou 604C, via l'application e604 sur le site portail MyMinfin ou via un guichet d'entreprise agréé.

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

104

104

5. Identification et déclaration à la TVA

Tolérance relative au dépôt des premières déclarations périodiques à la TVA

Pour répondre aux préoccupations du secteur, l'administration a prévu une tolérance dans sa [Circulaire du 20/12/2021 n°2021/C/114](#) afin de permettre aux assujettis qui doivent déposer des déclarations périodiques à la TVA pour la première fois suite à ces modifications, de disposer du temps nécessaire pour s'adapter:

- Un déposant de [déclarations mensuelles](#) peut reprendre les opérations relatives aux mois de janvier, février et mars 2022 dans la déclaration relative au mois d'avril 2022 (en même temps que les opérations d'avril 2022) qui doit être déposée au plus tard le 20 mai 2022. Cette tolérance requiert toutefois que pour les opérations relatives aux mois de janvier, février et mars 2022, une déclaration « NEANT » soit déposée au + tard les 20 février, mars et avril 2022;
- Il est admis qu'un déposant de [déclarations trimestrielles](#) ne reprenne les opérations du 1^{er} trimestre 2022 que dans la déclaration relative au 2^{ème} trimestre 2022 (en même temps que les opérations du deuxième trimestre 2022) qui doit être déposée au plus tard le 20 juillet 2022. Cette tolérance requiert également que pour les opérations du 1^{er} trimestre 2022, une déclaration « NEANT » soit déposée au plus tard le 20 avril 2022.

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

105

105

5. Identification et déclaration à la TVA

Tolérance relative au dépôt des premières déclarations périodiques à la TVA

Il s'agit d'une tolérance facultative, de sorte que les assujettis qui ont la possibilité de s'adapter plus rapidement à la législation TVA peuvent choisir de ne pas l'appliquer.

- En outre, pour le déposant de déclarations mensuelles, il est admis que les opérations de janvier 2022 et février 2022 soient reprises dans la déclaration relative au mois de février 2022 à déposer au plus tard le 20 mars 2022 (avec dépôt d'une déclaration « NEANT » pour le mois de janvier 2022) mais ensuite, pour les déclarations suivantes, les règles normales doivent être respectées.
- De même, il est également admis que les opérations de janvier 2022, février 2022 et mars 2022 soient reprises dans la déclaration relative au mois de mars 2022 à déposer au plus tard le 20 avril 2022 (avec dépôt d'une déclaration « NEANT » pour les mois de janvier et février 2022) mais ensuite, pour les déclarations suivantes, les règles normales doivent être appliquées.

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

106

106

6. Droit à déduction et révisions

6.1. Principes généraux

En vertu de l'**art 45 § 1^{er} CTVA** qui établit le principe du droit à déduction, 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, notamment, des opérations taxées.

Par contre, la fourniture d'opérations exemptées en vertu de l'**art 44 CTVA** ne confère aucun droit à déduction.

Pour qu'un assujetti puisse opérer la déduction de la taxe grevant les biens et les services qu'il a reçus, il faut que le droit à déduction de cette taxe ait pris naissance et que les conditions d'exercice de ce droit soient respectées. Ces deux conditions étant remplies, la déduction s'opère globalement, pour une période donnée, dans la déclaration mensuelle ou trimestrielle.

En ce qui concerne la TVA dans le secteur médical, on pourrait distinguer trois types d'assujettis : l'assujetti ordinaire ayant un droit à déduction totale (qui n'effectue que des opérations taxées), l'assujetti mixte (qui effectue à la fois des opérations exemptées et taxées) et enfin l'assujetti partiel (qui effectue également des opérations en dehors du champ d'application du système de TVA).

Les praticiens visés par les modifications de l'**art 44, § 1^{er} et § 2, 1^o, a) CTVA** seront généralement considérés comme des assujettis mixtes ou même des assujettis ordinaires.

Nous présentons brièvement la situation de l'assujetti mixte.

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

107

107

6. Droit à déduction et révisions

6.1. Principes généraux

En raison des modifications apportées au champ d'application des exemptions prévues aux dispositions de l'**art 44 § 1^{er} CTVA**, certains praticiens, qui n'effectuaient auparavant que des opérations exemptées de TVA, sont considérés comme des assujettis mixtes depuis le 01.01.2022.

L'assujetti mixte effectue à la fois des opérations exemptées en vertu de l'**art 44 CTVA** (telles que, par exemple, la fourniture de soins médicaux à des fins thérapeutiques) et des opérations taxées (telles que, par exemple, l'établissement d'un rapport d'expertise médicale en matière d'estimations de dommages).

Les assujettis mixtes n'ont pas de droit à déduction totale, mais peuvent déduire la TVA grevant leurs achats dans la mesure où ces achats sont destinés à des opérations à la sortie pour lesquelles la TVA est due. Les assujettis mixtes effectuent des opérations pour lesquelles la TVA est due et des opérations exemptées de TVA sur la base de l'**art 44 CTVA**. Les assujettis mixtes peuvent exercer leur droit à déduction de la TVA de deux manières (**art 46 CTVA**) :

- déduction basée sur le prorata général ;
- déduction basée sur l'affectation réelle.

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

108

108

6. Droit à déduction et révisions

6.1. Principes généraux

Déduction de l'assujetti mixte basée sur le **prorata général** ([article 46, § 1er, du Code de la TVA](#))

En principe, l'assujetti mixte applique la règle du prorata général pour déterminer le droit à déduction. Le prorata général est déterminé comme suit :

Montant des opérations ouvrant droit à déduction

Montant de toutes les opérations relevant de l'activité économique (avec et sans droit à déduction)

L'assujetti mixte ne peut déduire la TVA sur les biens et services utilisés dans le domaine de son activité économique qu'au prorata de cette fraction.

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

109

109

6. Droit à déduction et révisions

6.1. Principes généraux

Déduction basée sur l'**affectedation réelle** ([art 46, § 2 CTVA](#)):

L'assujetti mixte peut également exercer son droit à déduction sur base de l'affectation réelle dans deux cas :

- s'il manifeste l'option pour ce système de déduction et que l'administration l'y autorise ;
- L'administration peut notifier à l'assujetti, l'obligation de recourir à l'affectation réelle. Tel est le cas si la déduction sur la base du prorata général aboutit à créer des inégalités dans l'application de la taxe.

Sur cette base, l'assujetti doit distinguer trois types d'achats :

- achats effectués pour réaliser à la sortie des opérations soumises à la TVA. La TVA sur ces achats peut être entièrement déduite, sauf limitation ou exclusion légale de la déduction (ex: déduction maximale de 50 % pour les frais relatifs aux voitures particulières ou aucune déduction pour les frais de réception);
- achats effectués pour réaliser à la sortie des opérations entièrement exemptées de TVA. La TVA sur ces achats ne peut être déduite;
- achats effectués pour réaliser à la sortie des opérations tantôt taxées, tantôt exemptées. Il devra alors déterminer des proratas spéciaux pour ces achats selon qu'ils sont affectés aux activités taxées ou aux activités exemptées. La TVA grevant les achats peut alors être déduite proportionnellement à ces proratas spéciaux (par exemple sur la base de la superficie occupée par chacun des secteurs). Il pourra, éventuellement, être fait usage d'un prorata spécial déterminé comme le prorata général, sauf opposition expresse de l'administration.

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

110

110

6. Droit à déduction et révisions

6.2. Révision du droit à déduction

Les déductions initialement opérées ne sont définitives que si, d'une part, elles sont correctes et que si, d'autre part, un événement ultérieur ne vient pas modifier totalement ou partiellement la destination primitive que l'assujetti avait assignée aux biens ou aux services reçus.

À cet égard, l'AR n° 3 établit une distinction entre la révision de la déduction grevant les taxes autres que celles qui grèvent les biens d'investissement et la révision de la déduction grevant les taxes qui grèvent ces biens.

Seules ces dernières sont sujettes à une révision s'étalant sur 5, 15 ou 25 ans, en vertu de l'art 48 § 2 CTVA.

Dès lors, il est impératif de pouvoir corriger, par la suite, des déductions de TVA excédentaires ou insuffisantes.

Le mécanisme de la révision est donc un correctif des déductions de la TVA. Sa mise en œuvre, dans les cas précis prévus par la réglementation, aboutit selon le cas à une régularisation :

- en faveur de l'Etat ;
- ou en faveur de l'assujetti.

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

111

111

6. Droit à déduction et révisions

6.2. Révision du droit à déduction

Il résulte de ce qui précède que les déductions initialement opérées ne sont définitives que si, d'une part, elles sont correctes et que si, d'autre part, un événement ultérieur ne vient pas modifier totalement ou partiellement la destination primitive que l'assujetti avait assignée aux biens ou aux services reçus.

L'arrêté royal n° 3 établit une distinction entre :

- les taxes autres que celles qui grèvent les biens d'investissement (**article 5 AR n° 3**) ;
- et les taxes qui grèvent les biens d'investissement (**articles 6 à 11 AR n° 3**).

En effet, les taxes qui grèvent les biens d'investissement sont sujettes à une révision spécifique s'étalant sur cinq, sur quinze ou sur vingt-cinq ans, en vertu de **l'art 48 § 2 CTVA**.

La déduction des taxes qui ont grevé les biens d'investissement et les services présentant des caractéristiques similaires à celles associées à ces biens est sujette à révision pendant, en principe, une période de cinq années.

Toutefois, la période de révision est de quinze ans pour les taxes qui ont grevé les biens d'investissement immobiliers.

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

112

112

6. Droit à déduction et révisions

6.2. Révision du droit à déduction

Par dérogation, la période de révision est de 25 ans à l'égard des taxes ayant grevé des bâtiments ou fractions de bâtiments, le cas échéant, y compris le sol y attenant, donnés en location dans les conditions de l'**art 44 § 3, 2°, d) CTVA**.

- Par « **biens d'investissement** » il convient d'entendre les biens corporels, les droits réels visés à l'article 9, alinéa 2, 2°, du Code de la TVA et les services destinés à être utilisés d'une manière durable comme instruments de travail ou moyens d'exploitation.
- À l'égard du **petit matériel**, du petit outillage et des fournitures de bureau, il est souvent malaisé de déterminer si, compte tenu de leur importance ou de leur durabilité, ils doivent être ou non rangés parmi les biens d'investissement. Afin que ces biens ne soient pas considérés comme des biens d'investissement, il convient de se référer au prix ou, à défaut de prix, à la valeur normale qui ne doit pas atteindre, par unité commerciale usuelle, un montant de 1.000 euros, hors TVA.

La réglementation en matière de TVA prévoit différentes raisons pour réviser la déduction effectuée. Nous en présentons deux ci-après.

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

113

113

6.2. Révision du droit à déduction

La réglementation en matière de TVA prévoit différentes raisons pour réviser la déduction effectuée. Nous en présentons deux ci-après:

1. Passage d'un régime avec droit à déduction à un régime sans droit à déduction (total ou partiel)

Au moment où il opère les déductions initiales, l'assujetti tient compte de la destination probable des biens et des services reçus. Mais il est possible que leur utilisation ne corresponde pas, dans la réalité, à celle qui avait été présumée et que, en définitive, les biens et les services reçus soient affectés à une destination qui ne permette pas la déduction ou ne la permette que dans une mesure moins élevée.

Lorsqu'elle passe à un régime sans droit à déduction, l'entreprise doit procéder à la révision des déductions, opérées dans le cadre du régime avec paiement de la taxe, des taxes qui ont grevé :

- **les biens, autres que les biens d'investissement**, non cédés et les services non utilisés au moment du changement de régime.

En principe, la révision des déductions doit s'opérer au moment de la perte définitive de tout droit à déduction, s'il subsiste, à ce moment, des biens meubles corporels non cédés ou des services non utilisés, pour lesquels la taxe a été initialement déduite. Cette révision est constatée dans la dernière déclaration périodique à la TVA que l'assujetti est tenu de déposer.

- **les biens d'investissement sujets à révision et encore utilisables**, qui subsistent à ce moment. La révision est proportionnelle au nombre d'années de la période de révision (5, 15 ou 25 ans) qui restent à courir.

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

114

114

6.2. Révision du droit à déduction

La réglementation en matière de TVA prévoit différentes raisons pour réviser la déduction effectuée. Nous en présentons deux ci-après :

1. Passage d'un régime avec droit à déduction à un régime sans droit à déduction (total ou partiel)

Il faut faire la distinction suivante :

A. Lorsque le bien d'investissement est utilisé en totalité pour la réalisation d'opérations n'ouvrant pas droit à déduction (par exemple, pour des opérations exemptées), la révision s'opère en une fois, tant pour l'année au cours de laquelle intervient le changement d'utilisation que pour les années restant à courir de la période de révision (**art 11 § 1er, alinéa 3 AR n° 3**).

La révision des déductions est opérée dans la déclaration relative à la période au cours de laquelle le changement d'utilisation est intervenu.

Remarque importante

Dans le cadre des modifications apportées aux dispositions des art 44 § 1^{er} et § 2, 1^o, a) CTVA, l'adm confirme que la révision peut être effectuée annuellement même s'il apparaît que, au moment où le régime de TVA de l'assujetti concerné change, l'intéressé n'effectuera que des opérations ne lui ouvrant aucun droit à déduction.

L'assujetti qui souhaite procéder à une révision annuelle et qui n'est pas tenu au dépôt d'une déclaration périodique à la TVA doit informer le *team gestion* dont il relève, de son choix; et doit procéder à une révision annuelle spontanée de la TVA déduite pour le reste de la période de révision.

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

115

115

6.2. Révision du droit à déduction

Exemple

Un ostéopathe a ouvert son cabinet dans le courant de l'année 2019. Conformément à la position administrative applicable à l'époque, il a soumis ses services à la TVA. Conformément à l'art 45 § 1^{er} CTVA, il a exercé son droit à déduction en 2019 à concurrence de **44.100€** :

- l'achat d'un nouveau bâtiment (local de pratique) : 200.000€ + 42.000 TVA ;
- l'aménagement de son cabinet (biens meubles) : 10.000€ + 2.100 TVA.

En partant du principe que l'ostéopathe n'effectuera que des opérations exonérées à partir du 01.01.2022, la déduction initiale doit être révisée comme suit :

- en ce qui concerne le bâtiment, la période de révision est de 15 ans (01.01.2019-31.12.2033) – à la suite à la modification qui prend effet au 01.01.2022, la déduction initiale doit être révisée à hauteur de $12/15 \times 42.000 =$ **33.600€** ;
- la période de révision des biens meubles est de 5 ans (01.01.2019-31.12.2023) - en vertu de la modification qui prend effet au 01.01.2022, la déduction initiale doit être révisée à hauteur de $2/5 \times 2.100 =$ **840€**.

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

116

116

6.2. Révision du droit à déduction

La réglementation en matière de TVA prévoit différentes raisons pour réviser la déduction effectuée. Nous en présentons deux ci-après :

1. Passage d'un régime avec droit à déduction à un régime sans droit à déduction (total ou partiel)

Il faut faire la distinction suivante :

B. La révision des déductions des taxes en amont intervient année par année lorsque le bien d'investissement meuble ou immeuble est utilisé en partie pour la réalisation d'opérations n'ouvrant pas droit à déduction.

Cette révision des déductions est opérée à concurrence d'un cinquième, d'un quinzième ou d'un vingt-cinquième, selon la nature ou l'utilisation du bien concerné, du montant des taxes initialement déduites, pour chaque année durant laquelle un changement d'utilisation du bien intervient.

Ladite révision des déductions est opérée dans la déclaration périodique à la TVA à déposer dans le courant du mois d'avril de l'année qui suit celle au cours de laquelle le changement d'utilisation du bien concerné est intervenu.

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

117

117

6.2. Révision du droit à déduction

La réglementation en matière de TVA prévoit différentes raisons pour réviser la déduction effectuée. Nous en présentons deux ci-après :

1. Passage d'un régime avec droit à déduction à un régime sans droit à déduction (total ou partiel)

Il faut faire la distinction suivante :

B. La révision des déductions des taxes en amont intervient année par année lorsque le bien d'investissement meuble ou immeuble est utilisé en partie pour la réalisation d'opérations n'ouvrant pas droit à déduction.

Cette révision des déductions est opérée à concurrence d'un cinquième, d'un quinzième ou d'un vingt-cinquième, selon la nature ou l'utilisation du bien concerné, du montant des taxes initialement déduites, pour chaque année durant laquelle un changement d'utilisation du bien intervient.

Ladite révision des déductions est opérée dans la déclaration périodique à la TVA à déposer dans le courant du mois d'avril de l'année qui suit celle au cours de laquelle le changement d'utilisation du bien concerné est intervenu.

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

118

118

6.2. Révision du droit à déduction

2. Passage d'un régime sans droit à déduction à un régime avec droit à déduction (total ou partiel)

L'art 21bis AR n° 3 stipule que:

§ 1er. Lorsqu'un assujetti qui effectue des livraisons de biens ou des prestations de services exemptées en vertu de l'article 44, du Code, n'ouvrant pas droit à déduction devient, pour les mêmes opérations, un assujetti qui réalise des opérations ouvrant droit à déduction, il peut exercer son droit à déduction par voie de régularisation pour :

1° les biens et les services autres que les biens d'investissement, non encore utilisés au moment du changement de régime d'imposition ;

2° les biens d'investissement qui subsistent lors de ce changement, pour autant que ces biens soient encore utilisables et que la période fixée par l'article 48, § 2, du Code, ne soit pas expirée.

La régularisation à opérer en ce qui concerne les biens d'investissement est d'un montant égal à la taxe qui n'a pas pu être déduite, diminué d'un cinquième ou d'un quinzième suivant la distinction faite d'après la nature du bien conformément à l'article 9 par année écoulée depuis le 1er janvier de l'année prise en compte pour le calcul des déductions conformément à l'article 2 jusqu'au 31 décembre de l'année qui précède celle au cours de laquelle intervient le changement de régime d'imposition.

Cette régularisation s'opère en tenant compte des articles 45 à 49 du Code et ne peut s'appliquer que moyennant le respect de l'article 3.

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

119

119

6.2. Révision du droit à déduction – cas du passage d'assujetti exempté à taxé

§ 2. La régularisation est subordonnée à la remise à l'office de contrôle de la taxe sur la valeur ajoutée dont l'assujetti relève, d'un inventaire des biens et des services non utilisés au moment du changement et d'un relevé des biens d'investissement encore utilisables à ce moment.

Ces documents sont dressés en double exemplaire dont un est destiné à l'office de contrôle de la taxe sur la valeur ajoutée. Ils indiquent, de façon détaillée, les biens et les services sujets à régularisation, la date et le numéro de la facture d'achat ou d'importation, la base sur laquelle ils ont été imposés à la taxe sur la valeur ajoutée et le montant à régulariser.

§ 3. La régularisation s'effectue par imputation sur le montant de la taxe due à l'Etat repris en grille 71 du cadre VI de la déclaration périodique visée à l'article 53, § 1er, alinéa 1er, 2°, du Code, à due concurrence. Lorsque cette imputation fait apparaître comme résultat final une somme due par l'Etat, cette somme est reportée sur les périodes des déclarations suivantes, à due concurrence, de la grille 71 de ces déclarations.

§ 4. Le Ministre des Finances ou son délégué fixe les modalités d'application de la régularisation et détermine la manière dont elle est opérée.

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

120

120

6.2. Révision du droit à déduction

2. Passage d'un régime sans droit à déduction à un régime avec droit à déduction (total ou partiel)

Le montant de la TVA historique à régulariser en faveur de l'assujetti, repris dans l'inventaire, qui n'a pas encore pu être apuré de cette manière, doit être reporté sur la période de déclaration suivante. A nouveau, le montant à reprendre, normalement, dans la grille 71 peut, de la même manière, être diminué ou réduit à 0,00 EUR.

Cette procédure doit être répétée jusqu'à ce que soit récupérée la totalité du montant de la TVA historique auquel l'assujetti a droit.

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

121

121

6. Droit à déduction et révisions

6.3. Tolérances concernant les révisions

Les assujettis qui réalisent à l'heure actuelle, majoritairement des opérations taxées, et qui, à l'avenir, réaliseront une part importante d'opérations exemptées (qui n'ouvriront donc pas droit à déduction), vont devoir revoir les déduction effectuées au cours des années précédentes (c'est le cas des podologues par exemple).

Cela peut avoir un impact important, en fonction de l'importance des investissements réalisés.

Dans le cadre des modifications apportées aux dispositions des **art 44 § 1 et § 2, 1°, a) CTVA**, l'administration confirme que la révision peut se faire annuellement, même s'il s'avère qu'au moment du changement de régime TVA de l'assujetti concerné, celui-ci n'effectuera que des opérations qui ne donnent pas droit à déduction.

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

122

122

7. Tableau synoptique

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

123

123

Prestation	Exemple	Exemption médicale?	Possibilité autre exemption ou hors champ d'application TVA	Franchise (CA: 25.000 €/an max)	Identification à la TVA	Exigibilité de la TVA	
Acte thérapeutique		OUI	/	/	/	/	
Acte non-thérapeutique (esthétique ou autre)	Séance de groupe ou individuelle relative au portage bébé.		POSSIBLE (ART 44§2, 5°CTVA)	/	/	/	
	Séances de coaching sportif de type loisirs.	NON	NON	POSSIBLE	OUI MÊME SI FRANCHISE	B2B: émission facture B2C: encaissement B2G: encaissement	
Conférences	Conférences, workshop ou ateliers à destination du grand public ou de professionnels ou de patients.	NON	POSSIBLE (ART 44§2, 8° CTVA)	/	/	/	
			NON	POSSIBLE	OUI MÊME SI FRANCHISE	B2B: émission facture B2C: encaissement B2G: encaissement	
Cours /formation professionnelle	Les cours dispensés dans un enseignement traditionnel ou non ainsi que dans le cadre de formation professionnelle	NON	<u>SI PP</u>	POSSIBLE (circ. 29/11/2013)	POSSIBLE	OUI MÊME SI FRANCHISE	B2B: émission facture B2C: encaissement B2G: encaissement
			<u>SI PM</u>	NON	POSSIBLE	OUI MÊME SI FRANCHISE	B2B: émission facture B2C: encaissement B2G: encaissement
Expertise	Évaluation d'un dommage corporel ou à des fins d'assurance	NON	NON	POSSIBLE	OUI	B2B: émission facture B2C: encaissement B2G: encaissement	
Refacturation de frais (Collaboration)	Rétrocession d'honoraires afin de bénéficier de la patientèle + cabinet	NON	POSSIBLE (ART 44§2 bis CTVA)	/	/	/	
			NON	POSSIBLE	OUI MÊME SI FRANCHISE	B2B: émission facture B2C: encaissement B2G: encaissement	

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

124

B. Quand y a-t-il but thérapeutique?

Présentation de la circulaire 2022/C/61 du 22 juin 2022 (complément à la circulaire 2021/C/114 du 20/12/2021)

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

125

125

Circulaire 2022/C/61 du 22 juin 2022 (complément à la circ 2021/C/114 du 20/12/2021)

- **Examen d'un patient à la demande d'une compagnie d'assurance** - Par exemple, afin de constater les dommages corporels à la suite d'un accident ou dans le cadre d'une assurance de revenus garantis. Les honoraires du médecin ne sont pas exemptés. "Il en va de même pour l'indemnité complémentaire perçue par [celui-ci]" (par exemple, des frais de déplacement); (FAQ, question 1.1.).
- **Processus d'acceptation médicale lors de la conclusion d'une assurance** - Par exemple, "remplir un questionnaire médical ou subir un examen médical ou des tests" lors de la conclusion d'une assurance-vie. La FAQ considère le "patient comme un cocontractant", mais ne dit rien quant au caractère thérapeutique de la prestation en question (FAQ, question 1.2.)
- **Thérapie par semelles podologiques** - "Exemptée en tant qu'opération à but thérapeutique en vertu de l'article 44, § 1, Code de la TVA". A moins qu'il ne s'agisse pas d'un service mais d'une livraison ("de semelles orthopédiques"), auquel cas il convient d'appliquer 6 % de TVA (voyez la **rubrique XXIII, 2., du tableau A de l'annexe à l'AR n° 20**). Selon l'Administration, il s'agit d'une 'livraison' "si la valeur des services fournis au client [...] représente moins de 50 % du prix payé par le client" (FAQ, question 1.3.).
- **Collecte de sang de la Croix-Rouge** - L'assistance du médecin a "principalement un but thérapeutique" et est donc exemptée de TVA (FAQ, question 1.4.).

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

126

126

- **Conseiller en prévention-médecin du travail** - Les "services fournis par les services externes de prévention et de protection au travail reconnus par l'AR du 27 mars 1998 sont exemptés" en vertu art 44 § 2, 2° CTVA. Les "médecins indépendants (conseillers en prévention) qui effectuent des missions pour ces services n'effectuent en principe aucune opération ayant un but thérapeutique" et ne bénéficient donc pas de l'exemption pour prestations médicales, bien qu'il puisse "exceptionnellement" arriver "que le conseiller en prévention effectue une prestation à but thérapeutique, telle que la vaccination d'un membre du personnel". L'Adm donna précédemment comme ex d'une opération "ayant un but thérapeutique", "la réalisation d'examens médicaux à la demande d'employeurs, avec comme objectif de protéger la santé de l'intéressé" (voyez circ. 2021/C/114, point 3.3.). Cet exemple est aujourd'hui supprimé (FAQ, question 1.5.).
- **Médecin-contrôle** - Intervenir "pour le compte d'un employeur en vue de contrôler l'impossibilité pour un travailleur de fournir son travail par suite de maladie ou d'accident". Le médecin-contrôle ne fournit pas de services à but thérapeutique". Il n'y a donc pas d'exemption (FAQ, question 1.6.).
- **Evaluations médicales des chômeurs** - Evaluations effectuées par un médecin mandaté par l'ONEm "en vue de déterminer l'éventuelle incapacité de travail du chômeur". Il n'y a pas de but thérapeutique et donc pas d'exemption (FAQ, Q. 1.7.).
- **Psychothérapie** - Exercée "par des médecins, des psychologues cliniciens et des orthopédagogues cliniciens titulaires d'un agrément et par trois autres catégories de personnes ayant des droits acquis (art. 68/2/1 loi coordonnée du 10 mai 2015 relative à l'exercice des professions des soins de santé) : exemption TVA, "pour autant que les prestations de services que [ces personnes] effectuent aient un but thérapeutique". "Les autres praticiens [professionnels] qui accomplissent des actes psychothérapeutiques" peuvent, le cas échéant, retomber sur l'exemption art 44 § 2, 5° CTVA dans le domaine de l'orientation scolaire ou familiale "s'ils peuvent prouver qu'ils ont l'expérience nécessaire dans ce domaine" (FAQ, question 1.8.).

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

127

127

Solis

- **Pédicure spécialisé** - Pas d'exemption sauf s'ils "sont titulaires d'une certification délivrée par un établissement reconnu par une autorité compétente du pays où est situé cet établissement", et s'ils "disposent au travers de cette certification des qualifications nécessaires pour fournir des prestations de soins à la personne dont le niveau de qualité (para)médicales réglementées" (FAQ, question 1.9.).
- **Euthanasie, soins palliatifs, etc.** - L'euthanasie "est un acte médical à but thérapeutique". Il en va de même pour les "soins palliatifs" (FAQ, question 1.10.). *Idem* pour ce qui concerne la "constatation du décès d'une personne par un médecin" (FAQ, question 1.11.). En revanche, cela ne s'applique pas pour "l'examen (externe) d'un corps par un médecin" avant une crémation (FAQ, question 1.12.).
- **Examen médical sportif** - "A un but thérapeutique". L'examen réalisé pour le compte d'une compagnie d'assurance (voyez également *supra*, sous la question 1.1.), "ou spécifiquement en vue de l'obtention d'une assurance" n'est toutefois pas visé (FAQ, question 1.13.).
- **Contrôles de police** - "L'établissement d'un certificat attestant de coups et blessures pour la police" : pas d'exemption (FAQ, question 1.14.); *idem* pour un "prélèvement sanguin effectué dans le cadre d'un contrôle d'alcoolémie par la police" : pas d'exemption (FAQ, question 1.15.).
- **Hospitalisation forcée** - "L'établissement d'un rapport médical détaillé" a un but thérapeutique (FAQ, question 1.16.).
- **Reconnaissance d'un handicap** - "La formulation d'une demande pour le SPF Sécurité Sociale" n'a pas de but thérapeutique (FAQ, question 1.17.).

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

128

128

- **Prime Impulseo, prime de pratique intégrée et honoraire du Dossier Médical Global** - Ces primes et cet honoraire sont "*considérés comme une subvention de fonctionnement qui reste en dehors champ d'application TVA*" (FAQ, Q. 1.18.).
- **Trajets de soins** - "L'honoraire perçu par le médecin généraliste avec lequel le patient conclut un trajet de soins" est exempté de TVA (FAQ, question 1.19.).
- **Services de garde** - "L'indemnité de mise à disposition perçue par un médecin dans le cadre du service de garde" est exemptée de TVA (FAQ, question 1.20.).
- **Baromètre COVID-19** - Il s'agit de la "rétribution accordée [par Sciensano] à certains cabinets de médecins généralistes qui collectent et transmettent des données dans le cadre du suivi de la pandémie de COVID-19" : "cette prestation n'est pas considérée comme ayant un but thérapeutique" (FAQ, question 1.21.).
- **Mammographie et radiographie** - Une "mammographie prescrite sur ordonnance d'un chirurgien plasticien dans le cadre d'une augmentation ou d'une réduction mammaire pour des raisons esthétiques" n'est pas un "acte à but thérapeutique" (FAQ, question 1.22.). C'est par contre le cas pour la "radiographie des poumons à la demande d'un service d'immigration (vérifier l'existence éventuelle de tuberculose)" (FAQ, question 1.23.).
- **Etudes cliniques** - Une "étude clinique comparant deux thérapies existantes afin de déterminer celle qui fonctionne le plus efficacement", ne peut bénéficier de l'exemption. La FAQ fait référence, à cet égard, à la **déc adm n° E.T.116.111 du 21 février 2011**. Le règlement y décrit relatif aux études cliniques "est strictement maintenu" mais doit être adapté à la lumière du nouveau régime TVA pour les prestations médicales (FAQ, Q. 1.24., avec précision de l'adaptation précitée).

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

129

129

- **Médecin qui préside le conseil médical d'un hôpital** - Les prestations de services fournies en tant que président (choisi parmi les médecins actifs dans l'hôpital) sont exemptées de TVA (FAQ, question 1.25.).
- **Orthodontie** - "La question de savoir si les opérations effectuées par un orthodontiste ont, ou non, un but thérapeutique doit être appréciée au cas par cas" (FAQ, question 1.26., avec explication complémentaire).
- **Médecin généraliste en formation dans un cabinet de médecins maîtres de stage** - Pour apprécier si "les revenus générés par un médecin généraliste en formation dans un cabinet de médecins maîtres de stage" sont exempts de TVA, "le caractère thérapeutique d'un traitement ou d'une intervention doit être apprécié, dans le chef du maître de stage, conformément aux règles habituelles" (FAQ, question 1.27.).
- **Tests de laboratoire** - "La réalisation de tests de laboratoire dans le cadre d'une exposition toxique et de diagnostic général dans le cadre des obligations relevant de la médecine du travail par des pharmaciens spécialisés en biologie clinique" n'est pas (plus) exempté de TVA. L'Administration avait donné précédemment, à titre d'exemple d'une opération à but thérapeutique, "le prélèvement de sang ou d'autres substances corporelles en vue du dépistage de virus, d'infections ou d'autres maladies à la demande d'employeurs, lorsque l'objectif principal de ce service est de protéger la santé de l'intéressé" (voyez circ. 2021/C/114, point 3.3.). Cet exemple est désormais "supprimé" (FAQ, question 1.28.).
- **Analyses sur ordonnance du tribunal** - "La réalisation d'analyses biologiques cliniques sur ordonnance du tribunal" n'a pas de but thérapeutique et n'est donc pas exempté de TVA. La décision du 19 mai 1978 (E.T. 28.994) selon laquelle ces prestations réalisées en exécution d'une ordonnance du tribunal sont exemptes de TVA "ne s'applique plus" (voyez également la suppression du point 20 de la circulaire n° 15 du 25 juillet 1979 à propos du même sujet); (FAQ, question 1.29.). Voyez également, à propos de la TVA et des "prestations effectuées par les médecins dans le cadre d'expertises", la circulaire n° 287 publiée au *Moniteur belge* du 20 janvier 2022.

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

130

130

Soins hospitaliers

La FAQ évoque ensuite le cadre des "soins hospitaliers". Rappelons que depuis le début de cette année, l'exemption de TVA est en principe limitée, ici aussi, aux services "à but thérapeutique" ([art. 44, § 2, 1°, a, al. 2, CTVA](#)).

- **Supplément si choix d'une chambre particulière** - L'accessoire suit le principal'. Le supplément suit le régime qui s'applique au prix de base. Si le prix de base est exempt, le supplément l'est également (FAQ, question 2.1.).
- **Internet, TV ou téléphone** - La mise à disposition connexion internet, TV ou tél "moyennant un prix distinct" dans la chambre d'un patient "est toujours considérée comme un service sans but thérapeutique" (FAQ, 2.1., *in fine*).
- **Coiffeurs** - L'Adm avait considéré que l'exemption des soins hospitaliers ne peut s'appliquer pour les services de coiffeur, "à l'exception de l'onco-esthétique" ([circ. 2021/C/114, n° 5.4.3.](#)). Dans sa FAQ, l'Adm souligne désormais qu'un coiffeur "n'est pas un professionnel de la santé" et que ses services ne sont donc pas exempts de TVA, "peu importe qu'il facture ses services à l'hôpital ou directement au patient". [Quid si](#) imputation effectuée "via la facture de l'hôpital" ? L'hôpital doit-il encore facturer la TVA sur ce montant ? Non, le montant facturé par l'hôpital au patient "au nom et pour le compte [du coiffeur]" peut être considéré comme un débours sur lequel aucune TVA n'est due (l'Adm semble appliquer [l'art. 28, 5°, CTVA](#)). Dans la même hypothèse (imputation via la facture de l'hôpital), aucune TVA ne doit être portée en compte "si le coiffeur fournit ses services à l'hôpital, après quoi l'hôpital facture le service au patient" : "l'opération est [alors] exemptée à condition que l'opération puisse être considérée comme thérapeutique (par exemple dans le cadre d'un traitement oncologique)" (FAQ, question 2.2.).

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

131

131

Soins hospitaliers

- **Frais funéraires de patients décédés à l'hôpital** - Sont exempts (FAQ, question 2.3.).
- **Accompagnateur** - La [circulaire 2021/C/114](#) n'était pas très claire sur la question de savoir si l'exemption s'applique aussi lorsqu'une chambre et éventuellement des repas et des boissons, sont mis à la disposition de l'accompagnateur d'un patient. La FAQ précise désormais que l'exemption s'applique "si le médecin juge [le séjour dans un hôpital d'un accompagnateur] nécessaire d'un point de vue thérapeutique". "Le cas échéant, l'exemption s'applique également aux fournitures de repas et de boissons à l'accompagnateur dans la chambre" (FAQ, question 2.4.).
- **Restaurant, cafétérias** - Les "fournitures de repas et de boissons dans un restaurant du personnel d'un hôpital sont soumises à la TVA" (FAQ, question 2.5.). Selon la [circulaire 2021/C/114](#), il en va de même pour "l'exploitation d'un débit de boissons ou d'un restaurant (y compris lorsque les patients l'utilisent)". Une décision administrative d'il y a quelques années prévoyait certes une exception, sous certaines conditions, pour les restaurants et cafétérias qui étaient (entre autres) exploités par des hôpitaux ([décision E.T. 130.298 du 12 septembre 2016](#)). Mais cette décision "n'est plus applicable aux hôpitaux" depuis le début de cette année. Notons que la décision précitée est maintenue pour les autres établissements énumérés. Ce qui veut dire par exemple que l'exemption reste d'application, aux conditions mentionnées dans la décision, pour les cafétérias ou les restaurants exploités par des établissements de soins pour personnes âgées et pour les personnes handicapées (exempts de TVA); (FAQ, question 2.6.).
- **Paiement des honoraires des médecins aux hôpitaux** - Le nouveau régime de TVA relatif aux soins hospitaliers ne modifie en rien le régime appliqué aux paiements des honoraires des médecins aux hôpitaux, comme exposé dans la [circulaire 2019/C/46 du 4 juin 2019](#); (FAQ, question 2.7.).

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

132

132

Soins hospitaliers



- **Hôpital psychiatrique** - Les hôpitaux psychiatriques bénéficient également de l'exemption à l'égard de leurs "patients ambulatoires (quelques jours d'hospitalisation par semaine/mois)" et sur les médicaments, "dans l'hypothèse où les traitements ont un but thérapeutique" (FAQ, question 2.8.).

L'exemption s'applique également, dans le chef des hôpitaux psychiatriques, pour les "thérapies de groupe" ("par exemple, des séances communes de cuisine ou une activité sportive en dehors de l'hôpital"), lorsque le "médecin traitant [...] détermine le but thérapeutique". "En revanche, les séances d'informations générales ou d'avis généraux ou des sessions d'accompagnement sont taxées (par exemple, manger peu sucré, cuisiner sainement, etc.)" (FAQ, question 2.9.).

Quid si, "dans les hôpitaux psychiatriques, les patients peuvent prendre leur repas en commun dans un restaurant ou une cafétéria, parfois accompagnés d'une personne de confiance (par exemple, un membre de la famille)" ? L'exemption peut être maintenue pour les repas pris dans ces circonstances, y compris en ce qui concerne les repas de la personne de confiance (FAQ, question 2.10.).

- **Médicaments et équipements médicaux emportés chez soi** - L'exemption s'applique "aux biens utilisés pendant le séjour [à l'hôpital] dans le cadre des soins de santé". L'Administration "accepte l'application de l'exemption lorsque le patient emporte les médicaments et les équipements médicaux chez lui à condition que ceux-ci étaient en principe destinés à être utilisés pendant le séjour à l'hôpital" (FAQ, question 2.11.).

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

133

133



C. Collaborations entre établissements de soins

Présentation de la Circulaire 2022/C/46 du 6 mai 2022

APCH
TOURNAI

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

134

134

Circulaire 2022/C/46 du 6 mai 2022



L'Administration a publié sa nouvelle circulaire concernant les répercussions en matière de TVA de 5 types de "contrats de collaboration" qui sont couramment conclus par des établissements de soins afin de dispenser "*une prestation de soins complète à la personne nécessitant des soins*".

En outre, l'Administration aborde notamment les nouveaux "réseaux hospitaliers cliniques locorégionaux" (qu'elle classe parmi la « collaboration de type I » qui intervient "*dans le cadre d'un contrat de collaboration durable, juridiquement formalisé et agréé par l'autorité compétente*").

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

135

135

Circulaire 2022/C/46 du 6 mai 2022



5 types de "contrats de collaboration" :

Collaboration de type I

Cette collaboration intervient dans le cadre d'un contrat de collaboration durable, juridiquement formalisé et agréé par l'autorité compétente. La collaboration se déroule selon des concepts juridiques spécifiques. Sont visées, les associations d'hôpitaux, les groupements d'hôpitaux et les fusions d'hôpitaux, ainsi que les réseaux hospitaliers cliniques locorégionaux.

Collaboration de type II

Certaines collaborations entre des établissements de soins en vue de la réalisation d'un programme et d'un projet de soins bien déterminé sont **reconnues et/ou financées** par l'autorité. Il peut également s'agir de collaboration temporaire.

Par ex: collaboration pour laquelle, en application de l'article 107 de la loi relative aux hôpitaux et à d'autres établissements de soins, coordonnée le 10.07.2008, le roi « *peut prévoir des modalités spécifiques de financement afin de permettre, sur une base expérimentale et pour une durée limitée, un financement prospectif des circuits et des réseaux de soins, axé sur les programmes* ».

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

136

136

Circulaire 2022/C/46 du 6 mai 2022



5 types de "contrats de collaboration" :

Collaboration de type III

Certaines collaborations entre différents établissements de soins pour la réalisation d'un projet de soins sont prévues par l'autorité sans que ce projet ou cette collaboration ne fasse l'objet d'une reconnaissance formelle. Il s'agit par exemple des missions de soins suprarégionales pour lesquelles un réseau hospitalier locorégional conclut un accord de collaboration suprarégionale distinct, durable et juridiquement formalisé (c'est-à-dire un contrat) avec au minimum un et au maximum 3 points de référence (un point de référence est un hôpital qui propose une mission de soins suprarégionale).

Collaboration de type IV

Certaines collaborations ayant les soins pour finalité naissent spontanément entre des établissements de soins sans aucune intervention ou aide de l'autorité.

Collaboration de type V

Il existe également, entre établissements de soins, des contrats de collaboration n'ayant pas les soins comme finalité.

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

137

137

Circulaire 2022/C/46 du 6 mai 2022



Les conditions auxquelles une opération effectuée entre des établissements de soins doit satisfaire pour pouvoir bénéficier de l'exemption ont été déterminées sur la base de la jurisprudence européenne.

1^{re} condition : l'opération est effectuée par un établissement de soins visé à l'art 44, § 2, 1° ou 44, § 2, 2° CTVA pour un autre établissement de soins également visé par les dispositions précitées.

2^e condition : l'opération doit se rapporter directement à une prestation liée à l'établissement d'un diagnostic, à un traitement, une convalescence, un accueil, une assistance ou à des soins en faveur d'une personne nécessitant des soins. L'opération doit par conséquent être **nécessaire** pour atteindre le but précité.

Il ne suffit pas que les opérations soient utilisées par l'institution bénéficiaire dans le cadre de sa fonction de soins. L'opération doit être nécessaire pour atteindre ce but et être **directement** destinée à l'établissement d'un diagnostic, à un traitement, à une convalescence, à un accueil, à une assistance ou à des soins en faveur d'une personne nécessitant des soins. Il s'agira par conséquent principalement de prestations nécessitant l'intervention d'un personnel soignant ou de la mise à disposition d'une infrastructure ou d'un équipement médical spécialisé.

D'autre part, les opérations qui en elles-mêmes ne peuvent être considérées comme une prestation de soins peuvent cependant être exemptées lorsqu'elles font parties d'une opération complexe qui consiste en l'établissement d'un diagnostic, en un traitement, une convalescence, un accueil, une assistance ou en soins en faveur d'une personne nécessitant des soins et qui a donc **les soins pour finalité**.

3^e condition : l'exemption d'une prestation ne peut pas conduire à une distorsion de concurrence à l'encontre d'un assujetti non exempté.

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

138

138

Circulaire 2022/C/46 du 6 mai 2022**Collaboration de type IV:**

Pour ce qui concerne les **contrats de collaboration de type IV**, toutes les opérations entre les institutions collaborantes doivent individuellement satisfaire à ces trois conditions posées.

Mais, avant d'examiner si une opération répond aux conditions d'exemption précitées, il convient tout d'abord de la qualifier correctement.

- Selon la jurisprudence constante CJUE, lorsqu'une opération est constituée par un faisceau d'éléments et d'actes, il y a lieu de prendre en considération toutes les circonstances dans lesquelles se déroule l'opération en question, aux fins de déterminer d'une part, si l'on se trouve en présence de deux ou de plusieurs prestations distinctes ou d'une prestation unique et, d'autre part, si, en ce dernier cas, cette prestation doit être qualifiée de livraison de biens ou bien de prestation de services.
- La cour a également jugé qu'en principe, chaque opération doit normalement être considérée comme distincte et indépendante mais que l'opération constituée d'une seule prestation sur le plan économique ne doit pas être artificiellement décomposée pour ne pas altérer la fonctionnalité du système de la TVA. Il importe ainsi, en premier lieu, de rechercher les éléments caractéristiques de l'opération en cause pour déterminer si l'assujetti livre au consommateur, plusieurs prestations principales distinctes ou une prestation unique.

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

139

139

Circulaire 2022/C/46 du 6 mai 2022**Collaboration de type IV:**

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

En outre, une prestation doit être considérée comme accessoire à une prestation principale lorsqu'elle ne constitue pas pour la clientèle une fin en soi mais le moyen de bénéficier dans les meilleures conditions du service principal du prestataire. La prestation accessoire partagera, dans ce dernier cas, le régime fiscal de la prestation principale.

Exemple

Un hôpital A met un scanner médical à disposition d'un hôpital B (de manière non exclusive). Outre les coûts de mise à disposition du scanner, l'hôpital A répercute à l'hôpital B également les coûts liés à la mise à disposition du linge, au nettoyage et à l'aide administrative. Ces coûts accessoires suivront en principe le régime fiscal de l'opération principale (= mise à disposition du scanner).

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

140

140

Circulaire 2022/C/46 du 6 mai 2022

Solis

Collaboration de type IV:

Quelques exemples d'exemption:

Prestations de soins

Lorsqu'une personne/patient de l'établissement B est soignée/traitée/assistée par l'établissement A, les coûts facturés à B par A en relation avec les soins, le traitement ou l'assistance de cette personne/patient sont exemptés de TVA. Il doit évidemment s'agir de soins médicaux liés à des interventions et des traitements à but thérapeutique. Il doit, en effet, être tenu compte des principes énoncés dans la [décision n° 127.740 du 22.03.2016](#) concernant l'abrogation de l'exemption médicale pour les soins hospitaliers et médicaux pour les patients subissant une intervention ou un traitement à caractère esthétique.

Exemple: Un patient de l'établissement de soins B (par ex. : une initiative d'habitation protégée) jouit d'un encadrement journalier dans un centre d'activités de l'établissement de soins A. Les coûts de cet encadrement facturés par l'établissement de soins A à l'établissement de soins B sont exemptés de TVA.

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

141

141

Circulaire 2022/C/46 du 6 mai 2022

Solis

Collaboration de type IV:

Quelques exemples d'exemption:

La mise à disposition de biens ou d'infrastructure

La mise à disposition d'un scanner par l'hôpital A à l'hôpital B est exemptée de TVA lorsque l'hôpital B (preneur) n'a **aucun droit d'usage exclusif** de ce scanner. L'hôpital A doit donc également pouvoir faire usage de ce scanner.

Lorsque l'hôpital A accorde un droit d'usage exclusif à l'hôpital B sans que A puisse donc encore en bénéficier, cette mise à disposition est alors soumise à la TVA. Dans ce cas, l'application de l'exemption serait constitutive d'une distorsion de concurrence envers les autres acteurs du marché qui donnent en leasing ou en location de tels appareils. Cette dernière mise à disposition n'est donc pas exemptée.

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

142

142

Circulaire 2022/C/46 du 6 mai 2022

La mise à disposition de personnel

- En ce qui concerne la mād de personnel, il est satisfait à la 2^e condition, lorsqu'il s'agit de la mād de **personnel de soins** lié, par un contrat de travail, à l'établissement de soins visé par l'art 44 § 2, 1^o, a) ou par l'art 44 § 2, 2^o CTVA et que l'objectif de cette mād est lié à l'établissement d'un diagnostic, à un traitement, à une convalescence, à un accueil, à une assistance ou à des soins en faveur d'une personne nécessitant des soins. Il doit évidemment s'agir de soins médicaux liés à des interventions et des traitements à but thérapeutique.

➤ Peut être cité comme exemple :

Un établissement de soins A met un infirmier à la disposition d'un établissement de soins B. Si le personnel administratif de l'établissement A se charge de toutes les tâches administratives relatives à la mise à disposition de l'infirmier, alors les frais administratifs qui sont facturés, dans ce cas, sont également exemptés de TVA lorsque la mād de l'infirmier (= prestation principale) satisfait aux conditions pour être exemptée de TVA.

La mād de personnel autre que le personnel de soins est soumise à la TVA. Sont ainsi soumises à la TVA la mise à disposition du personnel ICT, du personnel administratif, d'un comptable, du personnel d'entretien, d'un chauffeur, du personnel technique, ... sauf si la mise à disposition de telles personnes est uniquement accessoire à une prestation principale exemptée (voir numéro 32 et s. circulaire).

- En ce qui concerne les contrats de collaboration du type IV, il appartient à l'établissement de soins de prouver que l'opération fournie est exemptée. L'établissement de soins doit, pour cette raison, à tout moment, être en possession des contrats de collaboration qu'il a conclus.

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

143

143

Question 3:

Quelques problématiques de taux

- En matière d'électricité/Gaz
- En matière immobilière

144

Livraison électricité: 6%

- AR du 21/2/2022 et AR du 23/3/2022: du 1^{er} mars au 30 septembre 2022
- Contrat résidentiel
- Aussi sur acomptes
- **Circulaire du 31/3/2022 – C/35**

Livraison gaz: 6%

- AR du 21/2/2022 et AR du 23/3/2022: du 1^{er} avril au 30 septembre 2022
- Contrat résidentiel

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

145

145

Question 3:**Quelques problématiques de taux**

- **En matière d'électricité/Gaz**
- **En matière immobilière**

146

Rappel:

La **rubrique XXXVIII du tableau A, de l'annexe à l'arrêté royal n° 20**, en matière de taux de TVA soumet les travaux immobiliers au taux réduit, pour autant qu'ils réunissent les conditions suivantes :

- Les opérations doivent avoir pour objet la transformation, la rénovation, la réhabilitation, l'amélioration, la réparation ou l'entretien, à l'exclusion du nettoyage, de tout ou partie d'un bâtiment d'habitation ;
- Les opérations doivent être affectées à un bâtiment d'habitation qui, après leur exécution, est effectivement utilisé soit exclusivement, soit à titre principal comme logement privé ;
- Les opérations doivent être effectuées à un bâtiment d'habitation dont la première occupation précède d'au moins 10 ans la première date d'exigibilité de la TVA ;
- Les opérations doivent être fournies et facturées à un consommateur final ;
- La facture émise par le prestataire de service et le double qu'il conserve doivent, sur la base d'une attestation formelle et précise du client (mention sur la facture depuis le 1^{er} janvier 2022), constater l'existence des divers éléments justificatifs de l'application du taux réduit ; sauf collusion entre les parties ou méconnaissance évidente de la présente disposition, l'attestation du client décharge la responsabilité du prestataire de service pour la détermination du taux.

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

147

147

Suppression de l'attestation du client en matière de travaux immobiliers affectés à certains logements (logements privés et logements pour personnes handicapées) à pd 1/1/2022

➤ Réglementation en vigueur jusqu'au 31 décembre 2021

- Taux réduit de 6% pour travaux immobiliers affectés à des logements privés et des logements pour personnes handicapées (A.R. n° 20, annexe, tableau A, rubriques XXXI, XXXII, XXXIII et XXXVIII) : **attestation du maître d'ouvrage** constatant l'existence des divers éléments justificatifs de l'application du taux réduit (condition de destination du bâtiment à la fin des travaux et condition ancienneté d'occupation, sauf pour les établissements pour personnes handicapées) à remettre à l'entrepreneur.
- En principe, l'entrepreneur pas en mesure de constater si ces conditions sont remplies.
- Sauf collusion entre les parties ou méconnaissance évidente de la réglementation, une telle attestation décharge l'entrepreneur de toute responsabilité pour la détermination du taux réduit (**→ le différentiel de TVA à reverser est réclamé dans le chef du maître d'ouvrage**).

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

148

148

But de la suppression de l'attestation « papier »

L'attestation dont il est question n'a jamais fait l'objet d'une quelconque standardisation, de sorte que les entrepreneurs concernés sont libres de l'établir comme ils l'entendent.

De plus, la gestion administrative s'avère particulièrement lourde pour les entrepreneurs :

- tantôt ils omettent de la réclamer au client;
- tantôt ils ne les reçoivent finalement pas de leurs clients;
- ou encore que ces attestations, fournies le plus souvent sous format papier, sont égarées ;
- la conservation physique s'avère également particulièrement lourde.

Mais les entrepreneurs peuvent encore faire usage de l'attestation jusqu'au 30 juin 2022, de sorte que les assujettis concernés disposent de « suffisamment de temps [...] pour adapter leurs procédures de travail internes nécessaires afin de se conformer à leurs obligations comptables », notamment en termes de facturation de leurs opérations.

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

149

149

➤ Règlementation en vigueur depuis le 1^{er} janvier 2022 (LP 27/12/2021)

- La mesure vise à remplacer la délivrance par le client de cette attestation par une **mention expresse sur la facture** au travers de laquelle l'entrepreneur rappelle les conditions d'application du taux réduit de TVA de 6%;
- **A défaut pour le client de contester par écrit dans le mois de la réception de la facture** que ces conditions sont bien remplies, il endosse la responsabilité de la correcte application de ce taux de TVA;
- Cette responsabilité s'étend **au paiement de la TVA, des intérêts et des amendes** qui sont dus, lorsqu'il s'avère que le taux de TVA de 6% a été appliqué à tort;
- En réalité, ce mécanisme de paiement correspond à une « **responsabilité solidaire** » du client pour le paiement de cette TVA supplémentaire (// art. 51bis, § 1^{er}, 1^o, du CTVA).

ATTENTION : la responsabilité s'étend également au paiement des intérêts de retard, même donc à des « particuliers » qui ne déposent pas de déclarations TVA !!!

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

150

150





➤ Règlementation en vigueur depuis le 1^{er} 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^{er} 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^{er} 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^{er}, alinéa 1^{er}, 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^{ère} condition** stipule dès lors que les opérations sont fournies et facturées à un consommateur final au sens de la rubrique XXXVIII, §§ 1^{er} 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^{er} 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^{er} 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^{er} avril 2022 au 31 décembre 2023.

Exigibilité ?

Règles classiques (attention donc aux factures émises ou acomptes versés avant le 1^{er} 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 acquière 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 acquière 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^{ème} 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^{ème} année civile qui suit celle durant laquelle l'excédent est né).

Le Trib. 1^{ère} 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^{ème} 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^{er}, 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^{er} 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^{er}, 1° CTVA, peu importe quelle est l'activité des membres d'un GAP, à condition qu'une part prépondérante de celles-ci soit exemptée art 44 CTVA et/ou ne soit pas soumise à la TVA.

Tainmont 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^{er} et 2 CTVA.
- Les services fournis par des GAP dont les membres exercent une activité économique exemptée en vertu d'un autre article du Code de la TVA, tel que par exemple l'article 44, § 3, du Code de la TVA (par exemple, la fourniture de services financiers ou d'assurance), ne peuvent donc plus bénéficier de cette exemption.

Tainmont 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^{ème} 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^{ème} 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^{ème} 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^{ème} 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^{er}, 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^{er} 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>Fait générateur est et reste le <u>moment où la livraison de biens est effectuée</u></p>	<p>Cause d'exigibilité est « le <u>moment réception du paiement</u> [...], à concurrence du montant perçu » (art. 17, § 3, CTVA)</p>	<p>Cause d'exigibilité 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"> ▪ la TVA deviendra exigible "au moment de l'émission de la facture, à concurrence du montant facturé, peu importe que l'émission de cette facture ait lieu avant ou après le moment où la livraison est effectuée". 	<p>= Régime de l'encaissement: pas de changement en 2016</p>	<p>= Régime encaissement: new 2016</p>
<ul style="list-style-type: none"> ▪ Par contre, la TVA deviendra en tout cas exigible "le 15^{ème} jour du mois qui suit celui au cours duquel [a été effectuée la livraison], lorsqu'aucune facture n'a été émise avant cette date". 		<p><u>A moins qu'il n'y ait un report de perception</u> en vertu art. 51, §§ 2 et 4 CTVA)</p>
<p>Cause subsidiaire d'exigibilité: 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 style="text-align: right;">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"
Fait générateur est et reste le <u>moment où la prestation de services est effectuée</u>	Cause d'exigibilité est « le <u>moment de la réception du paiement [...], à concurrence du montant perçu</u> » (art. 22 bis al. 2 CTVA)	Cause d'exigibilité est « le <u>moment de la réception du paiement [...], à concurrence du montant perçu</u> »
Mais pour l'exigibilité <i>de facto</i> , ce sera la <u>facture</u> : <ul style="list-style-type: none"> 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>". 	= Régime de l'encaissement: pas de changement	= Régime de l'encaissement: nouveau
<ul style="list-style-type: none"> Par contre, la TVA deviendra en tout cas exigible "le 15^{ème} jour du mois qui suit celui au cours duquel a été effectuée la prestation, lorsqu'aucune facture n'a été émise avant cette date 		<u>A moins qu'il n'y ait un report de perception</u> en vertu de l'art. 51, §§ 2 et 4, CTVA).
Cause subsidiaire d'exigibilité: 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.		

221

Livraison intracommunautaire de biens	Prestation de services intracommunautaire
TVA deviendra exigible, comme aujourd'hui, <u>au moment où la facture sera émise</u> : <ul style="list-style-type: none"> pour autant que cette facture constate le fait générateur, et donc pour autant qu'elle soit émise après la livraison (art. 17, § 2, al. 1 CTVA) 	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 : la taxe est et reste exigible <u>au moment où la prestation de services est effectuée</u>
<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).	Mais lorsque le prix est encaissé, en tout ou en partie, avant le moment où la prestation de services <u>est effectuée</u> , la TVA devient exigible <u>au moment de la réception du paiement, à concurrence du montant perçu</u> .

222

Depuis le 1^{er} janvier 2016 : **B2B**



Solis
Law Firm

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^{er} janvier 2016: **B2B**



Solis
Law Firm

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^{er} 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^{er} 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^{er} janvier 2016: **B2G**

Solis
S.A.F.E.M.

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.M.

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^{ère} 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^{ème} directive, actuel article 132, 1, i directive 2006/112/CE relative à la TVA, qui prévoit une exonération pour "la formation ou le recyclage professionnel, ainsi que les prestations de services et les livraisons de biens qui leur sont étroitement liées, effectués par des organismes de droit public de même objet ou par d'autres organismes reconnus comme ayant des fins comparables par l'Etat membre concerné"). L'article 133 de la directive 2006/112/CE relative à la TVA prévoit la possibilité, pour les Etats membres, de subordonner l'exonération à certaines conditions, dont celle qui prévoit que les organismes d'enseignement "ne doivent pas avoir pour but la recherche systématique du profit".

Tainmont 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^{ère} instance d'Anvers estima l'action des clients contre la SA fondée car toutes les conditions légales pour bénéficier de l'exonération étaient remplies. Mais il rejeta la citation en garantie de la SA contre l'Etat belge, estimant qu'il ne s'agissait pas d'un cas de confiance légitime étant donné que la SA aurait pu appliquer la loi plutôt que la circulaire et aurait donc pu appliquer l'exonération.

Tainmont 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^{ère} instance, accède à la demande de la SA de condamner l'Etat belge en garantie, au motif qu'elle a agi conformément aux instructions de l'Etat : elle s'est référée à la **circulaire n° 25** et, après son annulation par le Conseil d'Etat, s'est conformée à l'avis de l'Administration selon lequel on avait le choix de facturer ou non la TVA en attendant une modification de la loi.

Tainmont 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