

No 1

6^{ème} année
janvier 2021
Mensuel sauf juillet et août

BUREAU DE DÉPÔT
BRUXELLES X
P-309273

Revue Générale de Fiscalité

et de
Comptabilité
Pratique

50 ans de TVA

Le cinquantenaire de la TVA : rétrospectives et perspectives

2

Aurélie SOLDAI

Camille DE NEYER

Alexander VANDENDRIES

Les livraisons de biens à l'intérieur de l'UE – Un itinéraire pavé de bonnes intentions mais la simplification reste un leurre

38

Yves BERNAERTS

Le cinquantenaire de la TVA : rétrospectives et perspectives

Aurélié SOLDAI,

Camille DE NEYER,

Alexander VANDENDRIES,

Avocats au Barreau du Brabant Wallon – Cabinet d’avocats Aurélié Soldai SRL

TABLE DES MATIÈRES

1.	Préalable	2
2.	Historique	2
2.1.	Introduction	2
2.2.	Les deux carrières de Maurice LAURÉ	3
2.3.	Des taxes en cascade à la taxe sur la valeur ajoutée	3
2.4.	Historique franco-belge	4
2.5.	TVA européenne, inquiétudes nationales	8
2.6.	Réflexions <i>a posteriori</i>	9
2.7.	Conclusion	11
3.	La TVA contemporaine	12
3.1.	Les évolutions récentes en matière de TVA : morceaux choisis	12
3.2.	Une Belgique récalcitrante	21
3.3.	L’attaque de l’administration qui mérite une parade-riposte de l’assujetti	25
4.	La TVA en pleine mutation	29
4.1.	Les taux de TVA	29
4.2.	La TVA et le e-commerce	32

1. Préalable

La TVA est entrée en vigueur en Belgique le 1^{er} janvier 1971. Il s’agit d’une matière vaste. En effet, outre le code de la TVA belge issu de la Directive européenne, la TVA est interprétée par une abondante doctrine administrative.

A ce jour, plus de 3.000 questions parlementaires, 1.500 décisions et près de 500 circulaires. Depuis le 1^{er} janvier 2017, les décisions sont remplacées par les circulaires administratives. Il convient encore de considérer les commentaires administratifs particulièrement éclairants.

A l’occasion des quarante ans (révolus) de la TVA en Belgique, ce qui était alors la Revue générale de la fiscalité donnait, dans sa deuxième édition de l’année 2012, l’occasion à d’éminents spécialistes de la TVA de faire le point sur quatre sujets d’actualité de leur choix. Furent ainsi analysés la question de la location immobilière, la soumission à la TVA des notaires et des huissiers de justice, l’abus de droit et l’application de la TVA aux organismes publics.

Dix ans plus tard, la TVA a fêté ce 1^{er} janvier 2021 le cinquantenaire de son entrée en vigueur en Belgique et l’on peut dire que certains sujets d’actualité n’ont pas changé. Yves BERNAERTS, qui appelait le législateur fiscal à offrir aux assujettis la possibilité de soumettre leur location immobilière à la TVA, a vu son vœu exaucé dans une certaine mesure par la loi du 14 octobre 2018 et l’on comprend à quel point les constats de la meilleure doctrine résonnent particulièrement dans l’oreille du praticien confronté à l’application de plus en plus fréquente (mais rarement de manière idoine) de la notion de pratique abusive par les agents de l’administration fiscale.

Jubilé oblige, le présent numéro propose de remonter aux sources de la TVA et de tracer les évolutions ayant marqué le plus européen de nos impôts.

Nous nous intéresserons à certains sujets ayant marqué l’évolution de la TVA ces dernières années en détaillant le contexte, les améliorations apportées au système, mais également les inconvénients.

Nous analyserons le mécanisme d’établissement des taux de TVA et la latitude laissée aux Etats membres à ce sujet.

Résolument tournés vers l’avenir, nous ferons le point sur les dernières modifications annoncées en matière de TVA et de e-commerce.

Enfin, Yves BERNAERTS retracera dans l’article suivant, depuis l’origine, l’itinéraire des livraisons de biens à l’intérieur de l’Union européenne.

2. Historique

2.1. Introduction

La taxe sur la valeur ajoutée (ci-après « TVA ») est l’impôt qui a remplacé les taxes à cascade sur le chiffre d’affaires qui avaient cours dans de nombreux pays européens dans la première moitié du XX^e siècle.

Dans l'imaginaire collectif, il est bien ancré que la TVA est un impôt réglementé à l'échelle européenne par l'intermédiaire d'une directive instituant un système commun de la TVA¹ sur l'ensemble du territoire des Etats membres de l'Union². Cette source européenne a comme effet de ne rendre qu'imparfaitement hommage au fiscaliste et à l'économiste qui a été le premier à théoriser le modèle de base de la TVA³ : le Français Maurice LAURÉ. S'il n'est pas l'inventeur direct du concept de la « valeur ajoutée »⁴, il l'a néanmoins mobilisé afin de créer une taxe dont les grands principes ont été repris par la majeure partie des pays industrialisés⁵. Intéressons-nous donc à cette personnalité discrète de la IV^e République et à ses idées qui ont, il faut l'avouer, transformé durablement l'impôt indirect⁶.

2.2. Les deux carrières de Maurice LAURÉ

La vie professionnelle de Maurice LAURÉ se présente tel un diptyque, dont chacun des volets est empreint d'innovations. Dans un premier temps, il poursuit une carrière « à la française » dans la fonction publique en tant que conseiller technique auprès du Secrétaire d'Etat aux Finances, puis, en 1949, comme chef de service de la direction de la législation fiscale de la direction générale des impôts (« DGI ») dont il avait esquissé les contours⁷. Remarquant très vite l'inefficacité des contrôles fiscaux de l'époque, il met en place le « contrôle unique » (préfigurant le contrôle fiscal actuel) permettant à des agents dits *polyvalents* de contrôler la situation des contribuables au regard de l'ensemble de leurs obligations fiscales, remplaçant ainsi le contrôle impôt par impôt⁸. Cette astucieuse méthode porta immédiatement ses fruits : en quatre ans, les recettes engrangées par les contrôles fiscaux augmentèrent de 25 %⁹.

La figure actuelle du contrôle fiscal doit donc beaucoup au contrôle unique mis en place par Maurice LAURÉ ; il suffit de constater à quel point la déclaration TVA et les listings annuels permettent

d'immédiatement croiser les informations entre les assujettis et de déboucher, le cas échéant, sur un contrôle général de la situation d'un contribuable. La gloire ne venant jamais sans sa rançon, la multiplication des contrôles fiscaux passa mal dans une France d'après-guerre en pleine mutation économique et en prise avec le mouvement poujadiste qui avait transformé dans son discours les *polyvalents* en « *polyvoles* »¹⁰. Désavoué par le pouvoir politique, Maurice LAURÉ fut amené à quitter son poste à la DGI en 1955. Il fut nommé à la Caisse centrale de la France d'outre-mer, poste qu'il délaissa pour finalement entrer dans le milieu bancaire en tant que directeur des prêts au sein du Crédit national¹¹.

Dès lors, devenu banquier dans un second temps, l'ancien haut fonctionnaire constata à l'occasion de sa pratique nouvelle que les entreprises ne disposaient structurellement pas suffisamment de fonds propres¹², empêchant certaines d'entre elles d'acquérir des biens industriels utiles à leur expansion. Solution toute trouvée : il introduisit dès 1962 cette possibilité de financement battant son plein aux Etats-Unis, mais sous-exploitée sur le vieux continent, le crédit-bail ou *leasing* immobilier¹³. Il fut ensuite nommé tour à tour directeur général, puis président de la Société Générale, avant d'achever sa carrière en tant que président des Nouvelles-Galeries. Maurice LAURÉ est mort le 20 avril 2001, un peu plus de cinq ans avant l'adoption de la directive du 28 novembre 2006, l'une des grandes codifications qui abrogea la sixième directive de 1977.

2.3. Des taxes en cascade à la taxe sur la valeur ajoutée

Et la TVA dans tout ceci ? En 1953, Maurice LAURÉ publie aux prestigieuses éditions du *Recueil Sirey* son ouvrage *La taxe sur la valeur ajoutée* dont les 133 pages renferment l'ensemble des fondements et des principes régissant la TVA que nous connaissons.

1. Actuellement, par la Directive 2006/112 du 28 novembre 2006 relative au système commun de la taxe sur la valeur ajoutée, *J.O.U.E.*, L 347, du 11 décembre 2006, pp. 1-118.
2. Avec, comme pour toutes normes issues du droit de l'Union, une série de conséquences juridiques propres au droit communautaire. Outre le principe de l'interprétation autonome des notions contenues dans la directive, le respect des principes d'égalité (des situations comparables ne peuvent pas être traitées de manière différente, à moins qu'une différenciation ne soit objectivement justifiée), de proportionnalité (la mesure prise le législateur national ne doit pas aller au-delà de ce qui est nécessaire pour atteindre le but légitime poursuivi) et de sécurité juridique et de confiance légitime (les autorités nationales doivent respecter ce principe quand elles appliquent les règles communautaires en matière de TVA). Sur ces sujets, voy. W. PANIS, « Algemeen rechtsbeginselen inzake btw », in *BTW-Handboek 2019*, Intersentia, 2019, pp. 93-106 ; V. SEPULCHRE, *La jurisprudence européenne en matière de T.V.A.*, Bruxelles, Larcier, 2011, pp. 37-47.
3. Voy. M. LAURÉ, *La taxe sur la valeur ajoutée*, Paris, Recueil Sirey, 1953.
4. D. BRUNEL, *La TVA, invention française, révolution mondiale*, Paris, Eyrolles, 2012, préface de Valéry Giscard d'Estaing.
5. A l'exception notable des Etats-Unis (M. LAURÉ, *Science fiscale*, Paris, P.U.F., 1993, p. 62).
6. Contrairement à l'impôt direct qui frappe « une situation de nature durable où se trouve le contribuable par son activité ou par son patrimoine » (Cass., 16 mai 2014, R.G. n° F.12.0176.F), l'impôt indirect « frappe, non une situation de nature durable où se trouve le contribuable par son activité ou par son patrimoine, mais des actes, des opérations ou des faits passagers, isolés de nature, fussent-ils répétés, dont le contribuable est l'auteur déclaré ou, à défaut de celui-ci, l'auteur présumé » (Cass., 10 novembre 1994, R.G. n° F940024F).
7. D. BRUNEL, *La TVA, invention française, révolution mondiale*, o.c., pp. 23, 25, 51 et 130.
8. Les trois administrations fiscales d'alors (direct, indirect et enregistrement) ne présentaient aucun lien et les contrôles étaient cloisonnés sans échange d'informations entre celles-ci (*Ibid.*, p. 129).
9. *Ibid.*, p. 134.
10. *Ibid.*, p. 136.
11. *Ibid.*, pp. 144-145.
12. Constat qu'il attribuera plus tard à la problématique du crédit interentreprises qui atteignait des volumes plus importants en France que dans d'autres pays, voy. M. LAURÉ, *Science fiscale*, o.c., pp. 30-37.
13. D. BRUNEL, *La TVA, invention française, révolution mondiale*, o.c., p. 148.

Afin de prendre la mesure de la révolution copernicienne de ce nouvel impôt, arrêtons-nous quelques instants sur les régimes préexistants. Préalablement à son entrée en vigueur, les systèmes fiscaux français et belge étaient caractérisés par l'existence de taxes indirectes « en cascade » – qualifiées de la sorte compte tenu de leur effet cumulatif – que la TVA souhaitait supprimer en instaurant d'un droit à déduction généralisé, véritable singularité¹⁴ et pierre angulaire du régime¹⁵.

Synthétiquement, une taxe cumulative et par essence non systématiquement et globalement déductible entraîne une déformation des prix entre entreprises qui doivent dès lors intégrer dans leurs coûts de production le coût d'un impôt non déductible¹⁶. Comme le résume Maurice LAURÉ, « chaque coût élémentaire de production [est] alors grevé d'une plus ou moins lourde charge d'impôt, selon que la mise en œuvre du moyen de production auquel il [correspond] prend place au début de la chaîne de fabrication, ou à un stade plus proche de la terminaison. En outre des produits identiques [supportent] des poids d'impôts différents, selon que la chaîne qui les [a] élaborés [comporte] plus ou moins d'entreprises intégrées ».

Ce système induit au moins deux effets collatéraux. Tout d'abord, en ce qu'il rend le recours à la sous-traitance plus onéreux, il provoque l'émergence d'un phénomène d'intégration quasi systématique des entreprises¹⁷. Celles-ci ont alors tendance à intégrer le plus possible de fonctions et adoptent ce comportement pour des raisons purement fiscales et non pour des motifs de logiques économiques¹⁸. Ceci est cohérent :

plus le circuit de production est court, moins le prix du produit sera grevé de taxes.

Autre effet, sur le plan du commerce international, les Etats accordaient généralement un remboursement forfaitaire à la frontière censé correspondre aux taxes ayant grevé les biens exportés. A ce sujet, avant l'adoption d'une TVA à l'échelle européenne, « le remboursement des taxes à l'exportation – et la perception à l'importation – ne pouvaient être assurés que de façon très approximative, à l'aide d'un taux censé représenter l'incidence moyenne de l'effet de cascade de la taxe internationale : comme aucune statistique ne permettait de connaître cette incidence moyenne, la fixation des taux forfaitaires devenait, à volonté, un instrument de dumping et de protection douanière occulte »¹⁹.

2.4. Historique franco-belge

Avant de nous intéresser aux développements consacrés à la Belgique, revenons à la France dont le régime préexistant mérite qu'on s'y attarde tant la TVA en est empreinte. Ainsi donc, avant de se doter de la TVA par la loi du 10 avril 1954²⁰, ce pays connaissait – en plus d'une douzaine de régimes spéciaux²¹ – des impôts indirects suivants : (1) une taxe locale sur les ventes de détail²² (2) une taxe sur les transactions et (3) une taxe à la production à paiements fractionnés²³ dont le fonctionnement préfigurait partiellement celui de la TVA et se subdivisait (déjà !) en une taxe sur les ventes et sur les services²⁴.

Le fonctionnement de la taxe à la production française sur les ventes était similaire à celui de la TVA en ce sens que le producteur pouvait déduire du montant

14. E. TRAVERSA parle de « mécanisme essentiel » la démarquant des autres impôts (voy. sa préface à l'ouvrage de C. AMAND et C. DE BONHOMME, *La TVA et les avocats*, Bruxelles, Larcier, 2014, p. 8). Ce caractère essentiel est également évoqué par F. BALTUS puisqu'il permet que la taxe soit neutre pour l'assujéti (F. BALTUS, *La TVA*, Bruxelles, Larcier, 2016, p. 365). Comme le remarque par ailleurs B. BUELENS : « zonder de aftrek van de voorbelasting zou het opzet en doel van het btw-stelsel nooit bereikt worden » (B. BUELENS, « Aftrek van voorbelasting », in *BTW-Handboek 2019*, Mortsels, Intersentia, 2019, p. 887).
15. Comme le relève la Cour de justice de l'Union européenne, le droit à déduction tend « à soulager entièrement l'entrepreneur du poids de la TVA due ou acquittée dans le cadre de toutes ses activités économiques » (CJCE, 14 février 1985, *Rompelman*, 268/83, point 19 ; CJCE, 8 juin 2000, *Midland Bank plc*, C-98/98, point 19 ; CJUE, 22 octobre 2015, *Sveda*, C-126/14, point 17 ; CJUE, 2 mai 2019, *Sea Chefs Cruise Services GmbH*, C-133/18, point 35).
16. Dans le contexte d'une économie marquée par la division du travail et la spécialisation des opérateurs, « les impôts sur les produits fabriqués par les entreprises interviennent dans la fixation des coûts élémentaires de la production à chaque fois que ces coûts sont le prix d'achats faits à d'autres entreprises » ; l'auteur relève que « [t]out se passe alors comme si la fiscalité, au lieu de ne porter que sur des produits livrés aux consommateurs, pénétrait à l'intérieur de ce qui, dans une économie intégrée, serait une seule et même entreprise, afin de peser, d'ici, de là, sur les divers postes de la comptabilité analytique des prix de revient » (M. LAURÉ, *La taxe sur la valeur ajoutée*, o.c., p. 58).
17. Or l'intégration des fonctions à l'entreprise représente un coût par rapport à la flexibilité de la sous-traitance et limite le niveau de spécialisation des fonctions (voy. M. LAURÉ, *Science fiscale*, o.c., p. 55). Comme le relève la doctrine belge : « il est également certain que le système de la taxe de transmission et des impôts connexes défavorise la sous-traitance et le travail à façon et qu'il constitue par là un frein à la productivité des moyennes et petites entreprises » (J. VAN HOUTTE, « L'incidence sur la vie des entreprises de la taxe sur la valeur ajoutée », in *L'entreprise face à la T.V.A. – Séminaire organisé à Liège les 13, 14 et 15 novembre 1969*, Martinus Nijhoff, La Haye, 1970, p. 29).
18. Comme le relève E. FALLA : « à l'avenir, ce seront les impératifs économiques qui régiront la taille des entreprises, leur organisation et leur composition interne et non plus des considérations d'économie fiscale » (« Les incidences de la Taxe sur la Valeur Ajoutée sur la politique de gestion de l'entreprise », in *L'entreprise face à la T.V.A. – Séminaire organisé à Liège les 13, 14 et 15 novembre 1969*, o.c., p. 232).
19. M. LAURÉ, *Science fiscale*, o.c., p. 61.
20. Loi n° 54-404 du 10 avril 1954 portant réformes fiscales, *JORF*, 11 avril 1954, p. 3492.
21. La France connaissait notamment de taxes sur les vins ; les cidres, poirés et hydromels ; à la mouture ; sur les cuirs et peaux bruts ; etc. (M. COZIAN, *Les dessous de la T.V.A.*, Paris, Librairies Armand Colin, 1971, p. 15).
22. Cette taxe de 2,75 % due par tous les commerçants sur la vente au détail à des consommateurs finaux fut la cause d'une farouche résistance des commerçants et des collectivités locales à la TVA. En effet, la taxe était perçue sur la base d'un forfait négocié pour deux années avec l'administration fiscale et les recettes étaient attribuées directement aux collectivités locales (voy. D. BRUNEL, *La TVA, invention française, révolution mondiale*, o.c., pp. 51 et 135-144).
23. Préalablement à ce régime, la France appliquait un régime dit de « suspension » en vertu duquel le paiement de la taxe était suspendu jusqu'à ce que le bien fabriqué quitte le secteur de la production pour celui de la commercialisation (M. LAURÉ, *Science fiscale*, o.c., p. 228).
24. A ce titre, on relève que le régime actuel de la TVA est empreint de cet impôt français à la production, on en veut ainsi pour preuve que cet impôt connaissait déjà des concepts de livraisons à soi-même, de ventes d'articles et de matières d'occasion, d'exonération « pour des raisons sociales, économiques ou culturelles », de taux réduits, mais également des régimes particuliers des entrepreneurs de travaux et de commissionnaire (M. LAURÉ, *La taxe sur la valeur ajoutée*, o.c., pp. 16, 18, 21, 23, 75, 77).

dû à l'administration fiscale, le montant de la taxe à la production payée sur les matières qui s'intégraient *physiquement* au produit fini²⁵. En revanche, au niveau des prestations de services, la taxe n'était ni « *déductible d'elle-même, ni de la taxe à la production, pas plus que cette dernière taxe ne peut être déduite sur les prestations de services* »²⁶.

Similarité n'est évidemment pas synonyme d'identité. Si une similarité existait pour les ventes et le principe de la déduction taxe sur taxe²⁷, le régime n'en demeurerait pas moins *fondamentalement* distinct de celui de la TVA en ce que seule la taxe relative aux matières qui *s'intégraient physiquement* au produit fini était déductible²⁸ : restaient dès lors *totalemment* exclues de la déduction, les taxes ayant grevé les investissements²⁹, les frais généraux et, on l'a dit, les services³⁰.

En résultait une double imposition économique « *du fait que la taxe était perçue d'abord à l'achat auprès du fournisseur, et de nouveau au moment de la vente du produit fabriqué, puisque le coût du produit vendu incluait forcément le coût de ses composants* »³¹. Il en allait de même au niveau des services, entraînant de la sorte une « *surtaxation de la partie du prix de revient des objets fabriqués qui correspond au coût des prestations de services* »³². Autre différence notable, si la TVA est un impôt général s'appliquant de manière large³³, la taxe à la production française ne concernait que le secteur industriel et non le commerce, étant entendu que les artisans et les agriculteurs en demeuraient totalement exonérés³⁴, pour être soumis à la taxe sur les ventes locales donc.

La Belgique n'était pas non plus épargnée par des taxes sur les transactions commerciales présentant un aspect « à cascade ».

Instaurée par la loi du 28 août 1921, la taxe de transmission fut intégrée au sein du Code des taxes assimilées au timbre³⁵ dont l'article 1^{er} instaurait cet impôt

qui « *frappe toute vente de marchandises, toute transmission entre vifs, à titre onéreux, de biens meubles par leur nature, lorsque la livraison est effectuée en Belgique* »³⁶.

Préalablement aux taxes assimilées au timbre, la Belgique connaissait uniquement deux impôts frappant la circulation juridique des biens : les droits d'enregistrement et les droits d'hypothèque. Par la loi de 1921, le législateur souhaitait imposer les transactions commerciales qui en étaient exclues.

Pragmatique, le législateur était conscient qu'il ne pouvait songer à un mode de perception qui aurait forcé le contribuable à se rendre au bureau de l'enregistrement pour acquitter l'impôt pour chacune de ses transactions³⁷. Soucieux d'éviter la fraude, on renonça à faire souscrire périodiquement une déclaration du chiffre d'affaires comme c'était le cas, notamment, en France³⁸. Exit du champ d'application de l'impôt les ventes au détail faites à des particuliers, seules les transactions entre commerçants furent initialement frappées, celles-ci se basant sur une facture. Le fonctionnement était alors assez simple puisque l'impôt « *s'acquittait au moyen de timbres fiscaux créés sur un type permettant leur sectionnement en deux parties égales ; le droit est avancé par le vendeur et supporté par l'acheteur ; le premier appose une moitié du timbre sur la facture, et applique l'autre moitié sur son facturier de sortie ; vendeur et acheteur sont responsables du paiement de la taxe, le contrôle se fait soit chez le commerçant acheteur, où les factures reçues des divers fournisseurs permettent de surveiller les agissements de ceux-ci, soit chez le vendeur, dont le facturier de sortie doit porter la trace du paiement de l'impôt et chacune des ventes par lui faites* »³⁹.

Le taux originel de 1 % passa progressivement à 7 % et le système fut complété par des avatars comme la *taxe de facture* visant les entreprises d'ouvrage et certaines transmissions non visées par la loi de 1921,

25. *Ibid.*, pp. 16-17 : « *chaque producteur est redevable de la taxe à la production sur le montant des ventes de produits qu'il a fabriqués, façonnés ou transformés. Il déduit du montant d'impôt ainsi déterminé le montant de la taxe à la production payée par ses fournisseurs sur les matières qui s'intègrent physiquement au produit fini et il verse la différence à l'administration. Grâce à ce procédé d'assiette, chaque part de matières premières incluse dans le produit fini a supporté, au moment de la dernière livraison, l'impôt une fois et une seule* ».

26. *Ibid.*, p. 20.

27. A la place d'un système de déduction dit « base sur base » tel que nous le connaissons en matière d'impôts sur les revenus (F. BALTUS, *La TVA, o.c.*, p. 365).

28. Sauf application de deux théories développées dites « *des produits qui se détruisent ou qui perdent leurs qualités spécifiques par le premier usage* » et « *des produits de consommation rapide* » qui permettaient la déduction de la moitié de la taxe grevant des produits qui n'intégraient pas *in concreto* physiquement le produit fini (*Ibid.*, pp. 17-18).

29. « *Les autres achats tels que les achats de machine ou d'outillage n'ouvrent droit en aucun cas à la déduction* » (*Ibid.*, p. 18).

30. *Ibid.*, p. 20.

31. M. LAURÉ, *Science fiscale, o.c.*, p. 229.

32. M. LAURÉ, *La taxe sur la valeur ajoutée, o.c.*, p. 76.

33. L'article 9 de la directive TVA précise en effet que la TVA s'applique à « *quiconque* » exerçant une activité économique.

34. M. LAURÉ, *La taxe sur la valeur ajoutée, o.c.*, pp. 22-23 et 70.

35. Le droit de timbre est un impôt hollandais créé en 1624 qui consistait en l'emploi obligatoire d'un papier timbré vendu par l'Etat pour la rédaction de certains actes. Il fut également repris en France pour être finalement à son tour codifié en Belgique (E. GENIN et F. GENIN, *Commentaire du Code des droits d'enregistrement*, 1^{ère} éd., Bruxelles, Van Buggenhoudt, 1940, p. 15, n° 14).

36. En conséquence, « *chaque transmission constituait le fait générateur de la taxe et donnait donc naissance à un prélèvement fiscal, d'où la qualification rapidement adoptée de 'taxe en cascade' ou 'impôt à répétition'* » (J.-P. DAVREUX et M. VAN LIERDE, *Le guide pratique de la T.V.A. en Belgique*, Verviers, Gérard & Co, coll. *Marabout lex*, 1970, p. 5).

37. E. GENIN et F. GENIN, *Commentaire du Code des droits d'enregistrement, o.c.*, p. 11, n° 10.

38. Bien qu'il faille replacer les considérations suivantes dans un contexte où les contrôles fiscaux étaient moins efficaces que ceux que nous connaissons, on ne peut s'empêcher d'esquisser un sourire lorsque la doctrine ancienne précise : « *la déclaration unilatérale du contribuable présente des dangers. Sa sincérité laisse souvent à désirer et les fraudes ne peuvent être découvertes qu'au prix d'un contrôle difficile et onéreux. Or, il faut éviter que l'impôt se mange lui-même* » (*Ibid.*).

39. *Ibid.*

la *taxe sur les locations mobilières et les transports*, une *taxe de transmission au taux renforcé* (baptisée *taxe de luxe*)⁴⁰. Comme en France préalablement à l'introduction du régime des paiements fractionnés, des taxes uniques⁴¹ – adoptables par arrêté royal⁴² – vinrent pallier les inconvénients de la cascade, tout en transformant peu à peu le Code en un maquis d'exceptions diverses⁴³ et en ne réglant pas les problématiques fondamentales de la cascade, à commencer par le phénomène d'intégration des entreprises⁴⁴. En plus de créer un décalage de trésorerie⁴⁵, le régime ne permettait bien évidemment pas la déduction des taxes assimilées au timbre.

Revenons-en quelques instants à la situation française qui, on le rappelle, a précédé la TVA européenne. L'inefficacité et l'iniquité d'un régime d'imposition en cascade démontrées, quelle solution la TVA de Maurice LAURÉ allait-elle donc bien pouvoir apporter ? Tout simplement la généralisation du droit à déduction.

Comme celui-ci le formulait dans son ouvrage de 1953, à la place de ne permettre que la déduction de la taxe grevant les produits *physiquement intégrés*, il conviendrait au contraire que la loi admette « *la déduction de tous les produits ou prestations de services intégrés financièrement au prix de revient* »⁴⁶, tout en supprimant la distinction entre la taxe sur les produits et celle sur les services, pour instaurer une taxe générale sur le chiffre d'affaires.

Outre l'instauration d'une taxe unique sur les « affaires »⁴⁷, cette proposition étend donc le champ d'application du droit à déduction des taxes puisqu'il permet à l'entreprise de déduire *immédiatement* les taxes grevant les dépenses qui ne sont pas seulement physiquement intégrés à ses produits⁴⁸, mais bien celles qui sont incorporées financièrement au prix de revient et qui l'influent nécessairement : (1) les prestations de services (2) les investissements et (3) tous les autres produits (p. ex. énergie).

En conséquence, les multiples avantages de la TVA sont connus⁴⁹, puisqu'il s'agit (1) d'une taxe indolore⁵⁰ ; (2) neutre⁵¹ ; (3) simple dans son fonctionnement en ce que chaque période fait apparaître un montant dû en faveur de l'assujetti ou de l'Etat ; (4) garantissant la perception d'un impôt exactement proportionnel au prix des biens et des services, quel que soit le nombre de transactions intervenues dans le processus de production antérieur au stade d'imposition et favorisant en définitive (5) tant l'exportation en ce que le produit à la frontière n'est plus grevé d'une série de taxes *invisibles*, (6) que l'acquisition de biens d'investissement.

Sur ce dernier sujet, on relève l'existence d'un débat quant aux modalités de la déduction de la taxe grevant les biens d'investissement : déduction de la taxe en fonction des amortissements ou déduction immédiate⁵² ? Paradigme nuancé, le régime actuel prévoit que l'assujetti est en droit de déduire immédiatement l'ensemble de la taxe grevant le bien d'investissement,

40. J.-P. DAVREUX et M. VAN LIERDE, *Le guide pratique de la T.V.A. en Belgique*, o.c., p. 5.

41. Dites « taxes de transmission forfaitaires » (M. LAURÉ, *La taxe sur la valeur ajoutée*, o.c., p. 109).

42. J. VAN HOUTTE, « L'incidence sur la vie des entreprises de la taxe sur la valeur ajoutée », in *L'entreprise face à la T.V.A. – Séminaire organisé à Liège les 13, 14 et 15 novembre 1969*, o.c., p. 24.

43. J.-P. DAVREUX et M. VAN LIERDE, *Le guide pratique de la T.V.A. en Belgique*, o.c., p. 6.

44. J. VAN HOUTTE, « L'incidence sur la vie des entreprises de la taxe sur la valeur ajoutée » in *L'entreprise face à la T.V.A. – Séminaire organisé à Liège les 13, 14 et 15 novembre 1969*, o.c., p. 30 ; et E. FALLA, « Les incidences de la Taxe sur la Valeur Ajoutée sur la politique de gestion de l'entreprise », in *L'entreprise face à la T.V.A. – Séminaire organisé à Liège les 13, 14 et 15 novembre 1969*, o.c., pp. 229-244.

45. Comme le relève E. FALLA, dans le régime des taxes en cascades « l'entreprise paye à l'échéance, à son fournisseur, les taxes que celui-ci a appliquées sur sa facture et, les imputant à son prix de revient, ne les récupère en trésorerie qu'au moment où son client lui paie le prix de l'objet livré. De plus, obligé lui-même d'appliquer, au moment de la livraison, une vignette fiscale sur sa facture, il n'en récupère également la valeur que lors du paiement par le client. Le financement s'étale donc sur plusieurs mois correspondant, pour les taxes à l'achat, à la durée du cycle de production diminué du délai de paiement au fournisseur mais augmenté du délai de paiement consenti au client et, pour les taxes sur ventes, au seul délai de paiement consenti au client. (...) En régime de croisière de la taxe à la valeur ajoutée, la situation se présente d'une façon différente suivant que l'entreprise a, à cet égard, une position débitrice ou créditrice envers l'Etat. En effet, dans ce système, seul le solde d'un mois donné doit être pris en considération puisque les taxes supportées sur les achats peuvent, à la déclaration mensuelle, être déduites de celles facturées et non acquittées sur les ventes du même mois » (*Ibid.*, pp. 245-246).

46. M. LAURÉ, *La taxe sur la valeur ajoutée*, o.c., p. 84 (l'auteur souligne).

47. Voy. à ce sujet la première proposition de définition de la TVA : « il est institué une taxe au taux de x % perçue sur les affaires faites en France par tout commerçant ou industriel. Chaque commerçant ou industriel déduit du montant de la taxe dont il est redevable le montant de la taxe qu'il a payée à ses fournisseurs » (*Ibid.*, pp. 84-85).

48. M. LAURÉ attribue la référence à l'intégration physique à l'héritage de l'assiette des impôts indirects classiques qui n'étaient assis que sur des phénomènes physiques. Sous leur empire, les produits taxés n'étaient au final que des produits de consommation jouant le rôle de matières premières et s'intégraient presque obligatoirement au produit fabriqué (*Ibid.*, p. 60).

49. D. BRUNEL, *La TVA, invention française, révolution mondiale*, o.c., pp. 57-59.

50. A ce sujet, « les consommateurs ne sont pas assujettis à déclarer leurs dépenses pour asséoir la taxe. Les entreprises, qui déposent les déclarations, elles, ne sont en la matière que les percepteurs de la TVA, car elles se bornent à verser ce qu'il faut pour transmuter les taxes ayant frappé les produits qu'elles ont achetés en taxes frappant les produits qu'elles vendent : elles ne désignent pas le contribuable. Est, en fait, contribuable celui qui ayant acheté le produit, ne déclare rien et ne récupère rien. C'est la Nation tout entière, prise en la personne des consommateurs qui la peuplent, qui est taxée » (M. LAURÉ, *Science fiscale*, o.c., p. 229).

51. La neutralité est atteinte via l'exercice du droit à déduction qui vise « à soulager entièrement l'entrepreneur du poids de la TVA due ou acquittée dans le cadre de toutes ses activités économiques » (Voy. en ce sens CJCE, 14 février 1985, *Rompelman*, 268/83, point 19 ; CJCE, 8 juin 2000, *Midland Bank plc*, C-98/98, point 19 ; CJUE, 22 octobre 2015, *Sveda*, C-126/14, point 17 ; CJUE, 2 mai 2019, *Sea Chefs Cruise Services GmbH*, C-133/18, point 35 ; CJUE, 16 septembre 2020, *Mitteldeutsche Hartstein-Industrie*, C-528/19, point 24).

52. Certains estimant que « l'équité » imposerait de ne pouvoir déduire la taxe qu'au fur et à mesure des amortissements, M. LAURÉ défendait quant à lui la déduction immédiate, à la fois aux motifs que le montant cumulé des amortissements correspond *in fine* à celui de l'investissement et, surtout, « que le fait d'attendre l'amortissement pour dégrever de leur TVA les investissements achetés par l'entreprise reviendrait à instituer sur ces investissements une taxe non récupérable, égale au poids des intérêts supportés pour nourrir les montants de TVA dont le remboursement serait différé » (*Ibid.*, pp. 232 et 282).

tout en étant soumis au régime des révisions⁵³ sur une période (en droit belge⁵⁴) de 5, 15 ou 25 ans⁵⁵.

Toute brillante qu'elle fût, la proposition novatrice de Maurice LAURÉ se heurta au conservatisme et la loi du 10 avril 1954 ne permit pas la mise en place du régime imaginé. Si la TVA remplaça bien la taxe à la production, que le régime de déclaration et de perception devint mensuel et que les taxes grevant les services furent admises à la déduction⁵⁶, son champ d'application fut limité au cycle de la production et non de la commercialisation⁵⁷. Furent ainsi maintenues les taxes locales et la taxe sur les prestations de services⁵⁸, faisant ainsi coexister des régimes d'imposition différents sur un même bien. Les anciennes exonérations de la taxe à la production furent également conservées.

On le voit, loin d'être une fidèle adaptation des travaux de Maurice LAURÉ, le régime instauré par la loi de 1954 en divergea aussi en ce que deux principes juridiques vinrent tempérer l'efficacité et l'essence même du droit à déduction, rendant celui-ci imparfait : il s'agit des règles dites du *butoir* et du *décalage d'un mois* que le droit belge ne connaîtra jamais⁵⁹.

Motivé par la prévention de la fraude et issu de la taxe à la production⁶⁰, le butoir⁶¹ était cette règle qui *interdisait* le remboursement de tout crédit d'impôt de l'assujetti envers l'Etat. Si son impact était limité sous l'empire de l'ancienne taxe à la production⁶², ses implications en matière de TVA sont plus problématiques,

la TVA permettant précisément la déduction *immédiate* de la taxe grevant les biens d'investissement. Or, dans cette situation, il est fréquent que l'assujetti dispose d'un crédit vis-à-vis du Trésor au terme du mois de l'acquisition dudit bien. Transposée à la TVA, la règle du butoir déniait donc purement et simplement à l'assujetti le droit d'être *remboursé* de son crédit, celui-ci étant simplement reporté à la période ultérieure⁶³.

Sur le fond⁶⁴, quant à lui, le décalage d'un mois venait énerver le principe de mensualité et le droit à déduction, soit autant d'atteintes à la cohérence et à l'efficacité du régime. Comme le souligne la doctrine, « *une disposition du Code des Impôts report[ait] à la déclaration mensuelle suivante la déduction de la TVA figurant sur les factures de fournisseurs du mois sur lequel porte la déclaration, tandis que l'assujetti doit verser sans décalage de ce genre les taxes figurant sur les factures du même mois délivrées à ses clients* »⁶⁵. L'exemple suivant éclaire la problématique : lorsqu'un assujetti « *achète une matière première dans un mois donné, en janvier par exemple, et qu'il la revend après transformation ou en l'état le même mois, il ne lui est possible de déduire la taxe qu'il a supportée sur la facture d'achat que le mois suivant sur ses affaires de février ; c'est ce qu'on appelle le décalage d'un mois* »⁶⁶.

53. La CJUE définit le mécanisme des révisions comme suit : « *la période de régularisation des déductions prévue à l'article [187] de la sixième directive permet d'éviter des inexactitudes dans le calcul des déductions et des avantages ou des désavantages injustifiés pour l'assujetti lorsque, notamment, des modifications des éléments initialement pris en considération pour la détermination du montant des déductions interviennent postérieurement à la déclaration. La probabilité de pareilles modifications est particulièrement importante dans le cas de biens d'investissement qui sont souvent utilisés durant une période de plusieurs années au cours de laquelle leur affectation peut varier. La sixième directive prévoit donc une période de régularisation de cinq ans, qui peut être étendue à vingt ans dans le cas de biens immobiliers, période durant laquelle peuvent se succéder des déductions variables. Le système de régularisation des déductions constitue un élément essentiel du système mis en place par la sixième directive en ce qu'il a pour vocation d'assurer l'exactitude des déductions et donc la neutralité de la charge fiscale* » (CJCE, 30 mars 2006, Arrêt Uudenkaupungin kaupunki, C-184/04, point 25).
54. Quant au mécanisme de la révision, voy. l'article 48, § 2 du Code de la TVA et l'arrêté royal n° 3 du 19 décembre 1969 relatif aux déductions pour l'application de la Taxe sur la Valeur Ajoutée, M.B., 12 décembre 1969.
55. L'article 187 de la directive TVA précisant pourtant que le délai maximal de révision ne peut excéder 20 ans.
56. Entrée en vigueur au 1^{er} janvier 1955 et effectivement appliquée en juillet 1955 (J.-P. GALAVIELLE, *La T.V.A. impôt moderne*, Paris, P.U.F., 1972, p. 12).
57. *Ibid.*, p. 11.
58. « *Je ne suis même pas parvenu à obtenir que la loi du 10 avril 1954 supprime la taxe sur les prestations de services ainsi que je l'avais proposé dans ma thèse* » expliqua ainsi M. LAURÉ au cours d'une conférence donnée en 1995 (D. BRUNEL, *La TVA, invention française, révolution mondiale*, o.c., p. 206).
59. Pour l'anecdote, la France maintint ces règles dans sa loi du 6 janvier 1966 qui finit par substituer la TVA à l'ensemble des autres impôts indirects maintenus par la loi de 1954 (M. COZIAN, *Les dessous de la T.V.A.*, o.c., p. 82 ; G. EGRET, « La taxe sur la valeur ajoutée en Belgique », in *L'entreprise face à la T.V.A. – Séminaire organisé à Liège les 13, 14 et 15 novembre 1969*, Martinus Nijhof, La Haye, 1970, p. 252 ; J.-P. GALAVIELLE, *La T.V.A. impôt moderne*, o.c., p. 31).
60. Lors du passage du régime de suspension d'exigibilité en régime de paiements fractionnés, le législateur fiscal avait introduit la règle selon laquelle « *sauf en cas d'exportation, la déduction susvisée ne peut aboutir à un remboursement, même partiel, de la taxe ayant grevé une marchandise déterminée* » (M. COZIAN, *Les dessous de la T.V.A.*, o.c., p. 76).
61. La doctrine française semblait distinguer le butoir *physique* créé par l'existence de taux différents en amont et en aval, du butoir *financier* lié à l'absence de remboursement effectif du crédit d'impôt (voy. G. EGRET, « La taxe sur la valeur ajoutée en Belgique », in *L'entreprise face à la T.V.A. – Séminaire organisé à Liège les 13, 14 et 15 novembre 1969*, o.c., pp. 253-254).
62. M. LAURÉ, *Au secours de la T.V.A.*, Paris, P.U.F., 1957, pp. 56-57 cité par M. COZIAN, *Les dessous de la T.V.A.*, o.c., p. 76.
63. Relevons que l'article 183 de la directive TVA dans sa version actuelle permet aux Etats membres de choisir entre le report à la période subséquente ou le remboursement effectif du crédit TVA, étant entendu que le cumul des deux régimes est permis (voy. CJUE, 12 mai 2011, *Enel Maritsa Iztok 3*, C-107/10, point 47). Le Code de la TVA belge a du reste opté pour le cumul en ce que l'article 47, alinéa 2 prévoit le report, tandis que l'article 76 en établit le remboursement effectif sous le vocable « restitution » (pour une analyse de la question voy. A. SOLDAI et A. VANDENDRIES, « Action en restitution, l'impossible prescription ? », *R.G.F.C.P.*, 2020/2, pp. 5-14).
64. On ne se refusera pas à renvoyer le lecteur à un échange savoureux dont seule la politique hexagonale a décidé le secret. Au cours des travaux préparatoires de la loi du 6 janvier 1966 portant une généralisation de la TVA, un député introduisit un amendement tendant à supprimer la règle du décalage d'un mois. Valéry Giscard d'Estaing, ministre des Finances d'alors s'y opposait en brandissant le spectre d'une perte de recettes sèche de trois milliards. Intelligent, le député précisa qu'en définitive « *il n'y a pas de perte de recettes ; il n'y a qu'un retard dans la rentrée des fonds* » et VGE de plier le débat en un trait d'esprit : « *ce point est très important et les ministres des Finances ont le devoir de se préoccuper de la gestion de leurs successeurs. Or, dans cette affaire, le successeur sera l'éternité (Sourires) puisque les rentrées correspondantes ne seraient récupérées que le jour où toutes les opérations économiques seraient finalement dénouées. La perte de recettes de trois milliards ne serait récupérée qu'à la fin de la vie économique mondiale. Il s'agit donc bien d'une perte de recettes* » (M. COZIAN, *Les dessous de la T.V.A.*, o.c., p. 68).
65. M. LAURÉ, *Science fiscale*, o.c., p. 297.
66. G. EGRET, « La taxe sur la valeur ajoutée en Belgique », in *L'entreprise face à la T.V.A. – Séminaire organisé à Liège les 13, 14 et 15 novembre 1969*, o.c., p. 257.

2.5. TVA européenne, inquiétudes nationales

L'importance des réflexions sur l'effet des taxes en cascade sur le commerce international n'échappa pas à la CEE dont l'article 2 du Traité de Rome Fondateur précisait notamment que « *la Communauté a pour mission, par l'établissement d'un marché commun et par le rapprochement progressif des politiques économiques des Etats membres* ». C'est dans ce contexte qu'ont été adoptées en 1967 des directives instaurant une TVA à l'échelle de la CEE. A ce titre, l'exposé des motifs de la première directive du Conseil du 11 avril 1967 est édifiant quant aux intentions de la CEE⁶⁷. Son article 1^{er} disposait que « *les Etats membres remplacent leur système actuel de taxes sur le chiffre d'affaires par le système commun de taxe sur la valeur ajoutée défini à l'article 2* » ; cette dernière disposition posant les jalons de la TVA communautaire : « *le principe du système commun de taxe sur la valeur ajoutée, est d'appliquer aux biens et aux services un impôt général sur la consommation exactement proportionnel au prix des biens et des services, quel que soit le nombre des transactions intervenues dans le processus de production et de distribution antérieur au stade d'imposition.*

A chaque transaction, la taxe sur la valeur ajoutée, calculée sur le prix du bien ou du service au taux applicable à ce bien ou à ce service, est exigible déduction faite du montant de la taxe sur la valeur ajoutée qui a grevé directement le coût des divers éléments constitutifs du prix ».

La motivation sous-tendant l'adoption d'une taxe unique sur le chiffre d'affaires peut se résumer par le fait que « *seule une taxe de ce type permettait de supprimer les distorsions de concurrence d'origine fiscale dans le commerce intra-européen et de réaliser – c'était le premier objectif du Traité de Rome – un marché unique présentant toutes les caractéristiques d'un marché intérieur, entre les Etats membres* »⁶⁸.

Comme le releva à l'époque la doctrine fiscale sous l'angle belge : « *les exportations sont déjà exonérées de la taxe de transmission, mais celle-ci s'incorporant, comme on l'a expliqué, au prix de revient du produit à chaque étape précédant la livraison (exonérée) à l'étranger, le produit belge exporté supportait, dans une mesure variable, mais souvent importante, une charge fiscale en Belgique, avant de subir l'impôt au pays de destination. (...) Certaines mesures ont cependant été appliquées pour corriger, dans la mesure du possible, cette double taxation en Belgique et à l'étranger, des marchandises belges exportées (...). L'expérience a toutefois démontré que ce ne sont là que palliatifs et qu'une exonération totale de toute taxe frappant, aux stades antérieurs à l'exportation, les marchandises belges livrées à l'étranger ne peut être obtenue sous le régime du Code des taxes assimilées au timbre* »⁶⁹. En ce que le droit à déduction s'exerce à tous les stades antérieurs, le produit arrive donc à la frontière délesté du poids de taxes résiduelles, évitant ainsi « *des manipulations fiscales aux frontières* », source de protectionnisme⁷⁰. Parachevant l'œuvre des directives de 1967, la sixième directive du 17 mai 1977 permit par la suite que les TVA nationales diffèrent essentiellement par leur taux⁷¹.

Les six pays transposèrent les directives de 1967 entre 1968 et 1973⁷². Ironie du sort, le régime français qui avait ouvert la voie à une TVA européenne n'était pas, au moment de l'adoption desdites directives, encore conforme aux principes de celles-ci, la loi de 1954 étant toujours en vigueur. Il fallut attendre le 1^{er} janvier 1968 pour que la loi du 6 janvier 1966⁷³ portant généralisation de la TVA au commerce et suppression de 14 taxes (dont la taxe sur les prestations de services et la taxe locale) entre en vigueur^{74, 75}. Comme le précise Maurice LAURÉ « *le régime établi en France par la loi de 1966 correspondait dans l'ensemble [des] caractéristiques [des directives de 1967], ce qui ne signifie pas pour autant qu'il ait servi de modèle à la CEE : en fait, la réforme française a tenu compte des tendances qui se dégagnaient des travaux de Bruxelles* »⁷⁶. Quant à notre pays, il se dota d'un Code de la taxe sur la valeur ajoutée en adoptant la loi du 3 juillet 1969⁷⁷ et de

67. « *Considérant que les législations actuellement en vigueur ne répondent pas aux exigences précitées ; qu'il est donc dans l'intérêt du marché commun de réaliser une harmonisation des législations relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires ayant pour objet l'élimination, dans toute la mesure du possible, des facteurs qui sont susceptibles de fausser les conditions de concurrence, tant sur le plan national que sur le plan communautaire, et permettant d'aboutir par la suite à l'objectif de la suppression des taxations à l'importation et des détaxations à l'exportation pour les échanges entre les Etats membres ; considérant qu'à la suite des études effectuées, il est apparu que cette harmonisation doit aboutir à l'élimination des systèmes de taxes cumulatives à cascade et à l'adoption par tous les Etats membres d'un système commun de taxe sur la valeur ajoutée ; considérant qu'un système de taxe sur la valeur ajoutée atteint la plus grande simplicité et la plus grande neutralité lorsque la taxe est perçue d'une manière aussi générale que possible et que son champ d'application englobe tous les stades de la production et de la distribution ainsi que le domaine des prestations de services* » (nous soulignons).

68. J. VAN HOUTTE, « *L'incidence sur la vie des entreprises de la taxe sur la valeur ajoutée* », in *L'entreprise face à la TVA. – Séminaire organisé à Liège les 13, 14 et 15 novembre 1969*, o.c., p. 27.

69. *Ibid.*, pp. 27-28, rejoignant ainsi les propos de M. LAURÉ développés *supra*.

70. M. COZIAN, *Les dessous de la TVA.*, o.c., p. 37.

71. M. LAURÉ, *Science fiscale*, o.c., p. 244.

72. D. BRUNEL, *La TVA, invention française, révolution mondiale*, o.c., p. 96.

73. Loi n° 66-10 du 6 janvier 1966 portant réforme des taxes sur le chiffre d'affaires, *JORF*, 7 janvier 1966, p. 163.

74. J.-P. GALAVIELLE, *La TVA. impôt moderne*, o.c., p. 13.

75. Relevons que la France ne fit pas disparaître la règle du butoir ni du décalage d'un mois (cette fois uniquement pour les biens autres que les « immobilisations ») malgré cette réforme en profondeur de sa TVA (*ibid.*, p. 31).

76. M. LAURÉ, *Science fiscale*, o.c., p. 296.

77. Loi du 3 juillet 1969 créant le Code de la taxe sur la valeur ajoutée, *M.B.*, 17 juillet 1969, p. 7046.

nombreux arrêtés royaux d'exécution toujours en vigueur actuellement⁷⁸. Initialement prévue au 1^{er} janvier 1970, l'entrée en vigueur du Code fut reportée au 1^{er} janvier 1971 par le Gouvernement Eyskens afin de préparer au mieux l'opinion publique⁷⁹, ce que la 3^{ème} directive du 9 décembre 1969 permettait⁸⁰.

A ce sujet, dans des systèmes fiscaux instaurant autant d'impôts indirects que de taux différents, l'apparition d'une taxe unique sur le chiffre d'affaires à quatre taux⁸¹ laissait craindre une perte de recettes fiscales ou, pire, une augmentation des prix⁸². Sur ce point, les Etats membres de l'époque n'avaient pas négligé de prendre en compte le facteur psychologique et s'étaient attelés à préparer l'opinion publique quant aux rouages du nouvel impôt. Au niveau des commerçants, et fort des expériences des autres pays, il s'agissait de faire en sorte d'éviter en Belgique que les prix n'augmentent parce que « *les producteurs et les intermédiaires commerciaux [appliquent] les taux nouveaux à des prix de revient non diminués des remboursements qu'ils sont en droit de réclamer au fisc* »⁸³. Au niveau des consommateurs, on constate un effort des pouvoirs publics de tenir des campagnes d'information⁸⁴, avec une attention particulière quant aux taux réduits. Les quotidiens⁸⁵ sont également mobilisés à l'initiative des gouvernements de l'époque⁸⁶, des inquiets de tous bords dénonçant l'iniquité présumée de la TVA⁸⁷, de quelques vendeurs de voitures agitant le spectre de l'application imminente de la TVA afin de réaliser des affaires⁸⁸, voire des rédactions elles-mêmes, le cas échéant sous

forme d'articles « didactiques » (parfois empreints du sexisme de l'époque⁸⁹).

2.6. Réflexions *a posteriori*

Comme toute œuvre, la TVA a donc fini par échapper à son créateur et même au pays qui l'avait – certes sous forme embryonnaire par la loi de 1954 – en premier adoptée. Il n'en demeure pas moins que, comme tout bon paternel, Maurice LAURÉ est resté toute sa vie un observateur attentif des évolutions et des avatars de sa création. Dans son ouvrage *Science fiscale* à de très nombreuses reprises cité dans la présente contribution, il identifie deux problématiques du régime TVA qui, à ses yeux, sont de nature à brider la productivité et à perturber le jeu de l'économie. D'*imperfections structurelles*, il qualifiait ainsi : l'interruption du circuit des déductions de la taxe sur taxe au détriment des activités exonérées et la suppression des contrôles aux frontières entre les Etats membres.

Quant à la première, on rappelle que dans le régime TVA, les prix de tous les producteurs (de biens ou de services) ne comportent plus que des valeurs hors taxe. Néanmoins, il est des causes d'interruption des déductions pouvant empêcher une entreprise de pouvoir « effacer » la taxe à l'entrée de telle sorte que ses prix risquent d'en être altérés, ce que le régime voulait pourtant éviter⁹⁰. Maurice LAURÉ oppose les cas *naturels*⁹¹ – qui se produisent lors de la réintroduction dans le secteur de la production d'un bien qui en était sorti – aux cas *artificiels* – qui résultent de l'application d'une exonération – d'interruption de la chaîne des déductions. Si la législation contient des

78. Les arrêtés royaux d'exécution du Code de la TVA sont tous numérotés, mais il ne peut être inféré de leur numérotation que ceux-ci auraient été adoptés selon la technique des pouvoirs spéciaux. Tous ordinaires, l'attribution du numéro relève d'une coutume permettant de « naviguer » plus aisément dans cette législation particulière (M. LEROY, « Les pouvoirs spéciaux en Belgique », *A.P.T.*, 2014/4, p. 489, note n° 16).
79. M. COZIAN, *Les dessous de la T.V.A.*, o.c., p. 64 ; J. VAN HOUTTE, « L'incidence sur la vie des entreprises de la taxe sur la valeur ajoutée », in *L'entreprise face à la T.V.A. – Séminaire organisé à Liège les 13, 14 et 15 novembre 1969*, o.c., p. 33.
80. J. MAES et J. GHYSBRECHT, *Code de la taxe sur la valeur ajoutée et ses arrêtés d'exécution. Commentaire législatif*, Bruxelles, Bruylant, 1979, p. 9.
81. En Belgique, initialement les taux de 6 %, 15 %, 20 % et 25 % (J. VAN HOUTTE, « L'incidence sur la vie des entreprises de la taxe sur la valeur ajoutée », in *L'entreprise face à la T.V.A. – Séminaire organisé à Liège les 13, 14 et 15 novembre 1969*, o.c., p. 32).
82. *Ibid.*, pp. 31-34.
83. *Ibid.*, p. 33.
84. D. BRUNEL, *La TVA, invention française, révolution mondiale*, o.c., p. 84.
85. Il apparaît que Le Soir avait inséré dans ses éditions de 1970 une rubrique intitulée « La T.V.A. au jour le jour... », voy. les éditions des 6 (reprise des références d'une circulaire administrative relative au traitement TVA des ASBL) et 27 décembre 1970 (reprise d'une information du ministère des Finances relative aux modalités de remboursement des timbres fiscaux).
86. Dans son édition du 31 décembre 1967, sous le titre « Qu'est-ce que la T.V.A. ? », Le Soir donnait la parole au ministre du Budget Willy De Clercq qui en expliquait le fonctionnement dans les grandes lignes.
87. Voy. la page 18 de l'édition du 20 novembre 1970 du même journal qui se faisait écho du courrier d'un conseiller fiscal qui jugeait discriminant le fait que sa profession serait contrainte d'appliquer la TVA sur ses prestations alors même que celles des avocats et des notaires seraient exemptées. Et un autre lecteur de s'insurger quant à l'augmentation de 1.000 FB réclamée par la maison de repos où séjournait sa mère aux motifs contradictoires de la prochaine entrée en vigueur de la TVA (alors même que son activité allait être exemptée...) du fait qu'elle avait (déjà ?) dû supporter de la TVA sur l'achat d'un stock de pommes de terre.
88. Voy. Le Soir du 5 décembre 1970 dont les pages dédiées aux petites annonces fleurissent d'offres de vente de voitures. On s'attarde sur le slogan d'un garagiste de la place Meiser « *Brumo vous livre votre Ascona avant la T.V.A. !* », les amateurs de vers de mirliton apprécieront.
89. Voy. la série de deux articles intitulés « Babette et la T.V.A. » parue dans le quotidien *Paris-Jour* en janvier 1968. Le lecteur peut y suivre un dialogue entre Babette (secrétaire médicale) et un certain professeur T. Véa censé vulgariser le fonctionnement de la nouvelle taxe. Si l'exposé est convaincant, on ne manque pas de s'attarder sur certains passages édifiants : « *inutile d'expliquer à Babette la différence qu'il y a entre un étudiant en comptabilité et un futur président-directeur général* » ou encore « *Babette prétend qu'elle est absorbée, cinq jours sur sept, par un secrétariat administratif* », *O tempora, o mores...* (M. COZIAN, *Les dessous de la T.V.A.*, o.c., pp. 53 et 59).
90. M. LAURÉ, *Science fiscale*, o.c., p. 259 : « *la chaîne des déductions aboutit normalement, à un stade qu'aucun des producteurs n'est tenu de prévoir, à un achat par un consommateur. Ce dernier n'agissant pas en vue de fabriquer ou de revendre, le système des déductions prend fin ipso facto de telle sorte que le consommateur supporte le poids de la TVA* ». Il y a donc « *interruption de la chaîne des déductions si, pour une raison quelconque, une entreprise ayant, de par son objet et son activité, vocation à participer à cette chaîne de trouve empêchée 'd'effacer' la taxe ayant grevé le prix des marchandises [et des services] achetées par elle. En pareil cas, la valeur de ces marchandises en comptabilité interne reste grevée d'une taxe non effacée (...)* ».
91. Cette situation se produit lorsque le consommateur vend un bien d'occasion à un professionnel ou lorsque le consommateur sollicite un crédit auprès d'un professionnel (*Ibid.*, p. 260).

correctifs pragmatiques pour les premiers⁹², elle en instaure les seconds par le biais du régime des exonérations, véritables reliques de l'ancienne taxe française à la production. On rappelle que cette taxe ne se souciait pas d'éliminer l'impôt en tant que facteur de déformation des prix, mais simplement d'éviter la duplication de la taxe sur la vente en autorisant la déduction de la taxe des biens acquis *physiquement incorporés* aux produits de l'entreprise. Puisqu'un produit exonéré ne supportait pas de taxe à la vente, il n'y avait dès lors pas lieu d'en autoriser la déduction à l'entrée. Ce régime fut pourtant intégré dans les directives de 1967 qui ont repris le principe des exonérations. Pour Maurice LAURÉ, les inconvénients sont multiples, au premier rang desquels le fait que si les produits ou les services exonérés sont acquis par d'autres entreprises pour les besoins de leur fonctionnement, leurs prix d'achat sont à *nouveau* grevés d'une part de TVA qui n'a pas été supprimée (on pense ici aux prestations des banques et des assureurs qui sont exemptées). Autres problématiques, la pénalisation des investissements dans le chef des entreprises exonérées qui ne peuvent déduire la TVA les grevant et, le cas échéant, l'obligation de déterminer un prorata de déduction dont les modalités de calcul « *sont un nid à chicanes où s'exercent aussi bien l'ingéniosité des assujettis soucieux de moins payer sans frauder ouvertement que l'ardeur des vérificateurs désireux de garnir leur 'tableau de chasse'* »⁹³. Le praticien appréciera la formule.

La solution avancée est pourtant assez pragmatique : « *il devrait simplement se trouver que le fabricant de produits exonérés imputerait les taxes facturées par ses fournisseurs sur la TVA devant frapper ses ventes, c'est-à-dire sur une TVA nulle : cela impliquerait que l'imputation donne lieu à un remboursement* »⁹⁴. Evidemment, cette problématique est limitée dans la mesure où la plupart des exonérations s'appliquent à des biens ou des services qui sont directement acquis par un consommateur final (enseignement, sport, professions médicales et paramédicales, etc.)⁹⁵. Reste que les assujettis exonérés ne peuvent déduire immédiatement la TVA grevant leurs investissements et – sauf hypothèse du subside en couvrant intégralement le coût – la répercutent potentiellement de manière diffuse dans leur prix. L'exercice de confrontation de

cette constatation à certains motifs justifiant l'existence de certaines exonérations laisse perplexe. Pour ne citer que celle-ci, l'exonération des prestations de soins à la personne a comme objectif de réduire le coût des soins de santé⁹⁶.

On voit donc poindre ici un certain inconfort intellectuel, sous forme d'oxymore en quelque sorte : l'impossibilité de déduction de la TVA grevant les biens d'investissement ne contribue-t-elle pas *indirectement* à l'augmentation du coût des soins, ce qui est pourtant contraire à l'objectif de l'exonération ? Certes, l'existence de subsides constitue potentiellement un palliatif, mais l'on obviara volontiers un manque certain de pragmatisme en découlant. *De lege ferenda*, couplé à l'application du régime du cocontractant⁹⁷, le droit pour une association hospitalière de déduire la TVA pesant sur la construction d'un nouvel hôpital lui permettrait de directement compenser la TVA due et la TVA déductible au sein de sa déclaration périodique. Certes, il en résulterait un manque à gagner direct pour l'Etat, mais il ne serait plus question d'avoir recours à des subsides dont les modes de calculs se sont considérablement complexifiés pour les hôpitaux ou des montages juridiques complexes permettant d'étaler dans le temps le paiement de la TVA. Evidemment, cette proposition est diamétralement opposée au régime actuel qui ne permet pas la déduction de la TVA pour les assujettis dont l'activité est tout ou en partie exonérée⁹⁸.

La deuxième problématique s'intéresse évidemment à la question de la fraude aux opérations intracommunautaires, question partiellement liée à la question de la TVA applicable : TVA du pays d'origine ou TVA du pays de destination ? Sur ce point, on rappelle qu'avant le 1^{er} janvier 1993, l'assujetti qui réalisait une importation devait se rendre à la recette des douanes pour payer la TVA à l'importation dans son pays⁹⁹. En raison de l'abolition des frontières physiques (et du contrôle systématique aux frontières) au 1^{er} janvier 1993 et de la lourdeur du mécanisme, les Etats membres se sont interrogés quant à des modalités alternatives. Après de longues discussions entre la Commission et le conseil ECOFIN, il fut décidé de procéder en deux étapes : une première étape provisoire jusqu'au 1^{er} janvier 1997 et l'application du

92. Soit le régime de la marge qui instaure une taxation limitée sur la marge réalisée par l'assujetti revendeur (article 58, § 4 du Code de la TVA) et l'exonération des intérêts d'emprunt qui permet d'éviter une « duplication » de la TVA supportée (article 44, § 3, 5^e du Code de la TVA).

93. M. LAURÉ, *Science fiscale*, o.c., pp. 264-266.

94. *Ibid.*, p. 264.

95. *Ibid.*, pp. 266-267.

96. CJCE, 6 novembre 2003, *Dornier*, C-45/01, points 43 et 48 ; CJCE, 20 novembre 2003, *Unterperinger*, point 40 ; CJUE, 18 novembre 2010, C-156/09, *Vengen Transplantation Service International*, point 27.

97. Pour rappel, l'article 20 de l'arrêté royal n° 1 dispose que la TVA doit être déclarée et est due par l'assujetti preneur des travaux immobiliers visés par cette disposition (arrêté royal n° 1 du 29 décembre 1992 relatif aux mesures tendant à assurer le paiement de la taxe sur la valeur ajoutée, *M.B.*, 31 décembre 1992, p. 28125).

98. « *Cela emporte la conséquence, sur laquelle la Commission a insisté à l'audience, selon laquelle l'exonération de TVA au sens de la sixième directive n'implique pas que ce texte visait à libérer complètement le consommateur final de toute charge fiscale. Or, dans les trois affaires ici examinées, il ressort des décisions de renvoi que, en pratique, les assujettis, qui, selon les finalités du système de déduction de la TVA que je viens de décrire, ne devraient pas pouvoir déduire ou récupérer la TVA acquittée en amont sauf sur une proportion limitée de leurs opérations effectuées en amont ont mis en œuvre des plans qui leur ont permis de contourner ce but et de récupérer l'intégralité de la TVA acquittée en amont* » (CJCE, 21 février 2006, *Halifax*, C-255/02 ; *Bupa Hospitals*, C-419/02 ; *University of Huddersfield*, C-223/03, concl. Av. gén. Maduro, points 93 et 94) (nous soulignons).

99. M. LAURÉ, *Science fiscale*, o.c., p. 245.

régime définitif à partir de cette seconde date¹⁰⁰. Le régime de 1997 qui prévoyait un régime des échanges intracommunautaires sur la base de l'expédition en taxe acquittée¹⁰¹ ne vit finalement jamais le jour, le provisoire étant devenu comme souvent définitif. Ce régime est bien évidemment celui de l'application du « taux zéro » à l'exportation ou, plus correctement, de l'exemption des livraisons intracommunautaires entre assujettis et de la taxation corrélative de l'acquisition dans le pays de destination¹⁰².

Dans le contexte de l'abolition des frontières fiscales et de la disparition des douanes physiques au bénéfice d'un système de douanes volantes, se posait la délicate question de la vérification de l'authenticité des transactions et de la prolifération de la fraude fiscale (achat ou vente sans facture ainsi que fraude à l'opérateur défaillant, plus connue sous le nom de « carrousel TVA »). Les Etats membres décidèrent finalement d'imposer aux assujettis d'établir des relevés de leurs opérations intracommunautaires permettant ainsi de croiser les informations entre les administrations fiscales¹⁰³. Avec un scepticisme certain, Maurice LAURÉ se demandait « *si le dérangement causé par une descente inopinée des agents des douanes dans une entreprise sera une sujétion plus légère que la perte de temps subie par un camion à la frontière* »¹⁰⁴.

2.7. Conclusion

Dans son essence, la TVA repose sur des considérations strictement économiques ayant pour but de répondre au mieux au développement de l'économie dans le contexte spécifique de l'après-guerre (croissance, compétitivité de la production, etc.). Par le droit à déduction qu'elle instaure, la TVA permet que la formation des prix d'une entreprise ne soit plus impactée par des impôts qui n'ont pas pu être déduits. On l'a vu, dans le marché intérieur d'un pays, le prix d'un même bien ne dépend désormais plus de la longueur du circuit de production et, dans le cadre du commerce intracommunautaire, le bien arrive à la frontière net d'impôt, ce qui permet d'éviter toutes velléités protectionnistes.

Force est pourtant de constater que la mise en œuvre concrète de la TVA l'a partiellement métissée de considérations juridiques pourtant étrangères à son fonctionnement premier et, du reste, héritées de ses prédécesseurs : en France par le maintien du butoir et du décalage d'un mois ; en Europe par l'exonération de certaines activités et, dans une certaine mesure, les règles relatives aux régularisations des déductions. Autre regret évident, la question de la fraude dans le cadre des opérations intracommunautaires que plus de cinquante ans d'application n'ont pu éradiquer. Il n'est pas certain que la récente réforme des *quick fixes*¹⁰⁵ tendant, dans une certaine mesure, à renforcer les formalités de contrôle dans ce contexte, permette de modifier la donne.

Le glissement d'un paradigme économique vers un paradigme juridique se constate aussi en ce que le contrôle des dispositions de la directive TVA est confié à la Cour de justice de l'Union européenne exclusivement composée de juristes. S'il est certain que le creuset dont sont issues ces dispositions présente une forte dimension économique et que les interprétations de la Cour en sont *de facto* teintées, le caractère de quasi-législation de sa jurisprudence¹⁰⁶ ne permet pas d'écarter que puissent perdurer des décisions présentant un haut degré de syllogisme juridique, le cas échéant dénué de considérations économiques¹⁰⁷. On ne peut cependant que saluer le travail considérable du Conseil ECOFIN, véritable moteur des avancées TVA et caution d'une approche plus économique de cette taxe.

Tous ces constats ne doivent cependant pas éluder le succès mondial qu'a connu l'invention de l'homme qui, de ses termes, aurait pu être plus riche que Bill Gates s'il avait touché le moindre royalty sur celle-ci¹⁰⁸. Outre l'ensemble des Etats membres de l'Union européenne, 166 pays appliquaient une taxe similaire à la TVA en 2016¹⁰⁹. Au-delà de ce trait d'esprit et de ce constat impressionnant, espérons que la présente contribution ait permis de rendre quelques honneurs à l'un des fiscalistes les plus brillants de son temps et pourtant si peu crédité.

100. *Ibid.*, p. 249.

101. Dans ce régime, l'assujetti expédiait les biens avec application de la TVA et versait à son Trésor national la taxe à charge de celui-ci de la reverser (le cas échéant via une administration européenne de compensation) à l'administration fiscale du pays de destination. Les discussions semblaient s'acheminer vers l'application de la TVA du pays de destination (voy. *ibid.*, pp. 244-253).

102. On renvoie à la contribution d'Yves BERNAERTS pour le surplus.

103. C'est le fameux relevé des opérations intracommunautaires de notre article 53sexies du Code de la TVA.

104. M. LAURÉ, *Science fiscale*, o.c., p. 251.

105. Loi du 3 novembre 2019 modifiant le Code de la taxe sur la valeur ajoutée transposant la directive (UE) 2019/475 et la directive (UE) 2018/1910, *M.B.*, 13 novembre 2019, p. 104872.

106. Selon V. SEPULCHRE, les arrêts de la Cour bénéficient d'une autorité de chose jugée suffisamment large que « *l'on peut parler, à propos de la jurisprudence de la Cour de justice, d'une 'quasi-législation' dont les interprétations s'incorporent en quelque sorte au texte même de la directive* » (*La jurisprudence européenne en matière de TVA. : les balises européennes de la TVA et leur influence en Belgique*, Bruxelles, Larcier, 2011, p. 24, n° 14 et pp. 33-34, n° 26).

107. On pense notamment à l'arrêt *Diagnostiko* du 1^{er} décembre 2005 par lequel la Cour a été amenée à interpréter la portée de l'exemption d'opérations étroitement liées à l'hospitalisation au regard des exclusions spécifiques du bénéfice de l'exemption établie par la directive TVA. A cette occasion, la Cour a jugé qu'« *un établissement de soins, lorsqu'il fournit des prestations telles que les prestations litigieuses, se trouve en concurrence avec les assujettis qui fournissent des prestations de même nature, tels que les fournisseurs de services téléphoniques et de télévision en ce qui concerne les services de cette nature proposés aux personnes hospitalisées, ainsi que les hôtels et les restaurants en ce qui concerne les prestations d'hébergement pour leurs accompagnateurs* ». La Cour ne justifie pas selon nous en quoi, économiquement, une concurrence (même potentielle !) existerait entre un établissement hospitalier et un hôtel, ni dans quelle situation un opérateur pourrait fournir un service de téléphonie ou de télévision à des malades au sein d'un hôpital (CJCE, 1^{er} décembre 2005, C-394/04 et C-395/04, *Diagnostiko et Ygeia*).

108. D. BRUNEL, *La TVA, invention française, révolution mondiale*, o.c., p. 17.

109. https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/tendances-des-impots-sur-la-consommation-2016_ctt-2016-fr#page200

3. La TVA contemporaine

Après cette rétrospective, intéressons-nous à quelques problématiques contemporaines.

3.1. Les évolutions récentes en matière de TVA : morceaux choisis

3.1.1. L'Unité TVA

Le système de l'unité TVA est régi par l'article 11, alinéa 1^{er}, de la directive¹¹⁰ laissant aux Etats membres la possibilité de considérer comme un assujetti unique les personnes établies sur leur territoire qui, bien qu'indépendantes du point de vue juridique sont liées entre elles sur les plans financier, économique et de l'organisation. Cette disposition a été transposée à l'article 4 § 2 du Code belge de la TVA.

L'unité TVA est donc entrée en vigueur en Belgique le 1^{er} avril 2007¹¹¹. Comme le précise le rapport au Roi précédant l'arrêté royal n° 55, l'introduction de l'unité TVA en Belgique s'est inscrite dans un contexte économique où les entreprises étaient confrontées à une concurrence internationale croissante qui les contraignait à la recherche permanente de l'efficacité pour rester compétitives.

Tous les opérateurs économiques, quels que soient leurs régimes TVA et le secteur d'activités auquel ils appartiennent, étaient contraints d'adopter des stratégies permettant de rationaliser les coûts de leur gestion administrative et d'optimiser l'utilisation de leurs moyens financiers.

Parmi les stratégies couramment développées par les entreprises, l'externalisation et la centralisation de certaines fonctions (notamment celles de support administratif, informatique, back office, call center, etc.), faisant appel à une main-d'œuvre importante via, par exemple, la création de « centres d'excellence » ou de centres de services constitue l'une des plus utilisées, car elle permet aux groupes d'entreprises d'une part de réaliser des économies d'échelle importantes sur ces services et d'autre part de se concentrer pleinement sur leur « core business ».

Le système de l'unité TVA, qui permet de considérer que des personnes indépendantes du point de vue juridique, mais étroitement liées sur les plans financier, économique et de l'organisation ne forment qu'un seul assujetti pour l'application de la TVA, constitue une solution efficace, prévue par la législation

européenne et reconnue au niveau international, à ces obstacles.

En effet, l'unité TVA implique que les opérations effectuées entre les personnes membres ne sont pas soumises à la TVA. Le système permet donc la création de « centres d'excellence » ou de centres de services sans risquer de créer de charge de TVA non déductible supplémentaire.

Elle permet également de simplifier et de rationaliser considérablement les obligations administratives des entreprises en ce sens que l'unité TVA étant un assujetti unique, elle assume en tant que telle, tous les droits et toutes les obligations de ses membres.

L'unité TVA constituait également un critère de choix d'implantation extrêmement important pour attirer et maintenir en Belgique de tels « centres d'excellence », quartiers généraux, fonctions de groupe et autres centres de financement (tels que les centres de coordination)¹¹².

L'introduction de l'unité TVA en Belgique était vue comme une mesure de modernisation et d'adaptation de l'environnement fiscal belge destinée à attirer et maintenir ces activités en Belgique.

En l'espèce, l'unité TVA a été au-delà des perspectives attendues. En effet, les unités TVA sont utilisées par les groupes d'assujettis dans tous les secteurs d'activités confondus. Par ailleurs, cette structuration s'avère extrêmement avantageuse dans le cadre des relations entre la société immobilière mettant à disposition un bâtiment neuf au profit de la société d'exploitation avec laquelle elle est liée¹¹³. En effet, cette mise à disposition étant hors du champ d'application de la TVA, elle n'entraîne pas de préfinancement de TVA dans le chef de la société d'exploitation et elle permet, en outre, la déduction de la TVA supportée sur la construction du bâtiment.

Selon nous, l'unité TVA n'a, à cet égard, pas perdu de sa superbe suite à l'entrée en vigueur de la location immobilière avec TVA optionnelle. L'unité TVA est privilégiée dès lors que les liens entre les membres sont établis. On attire néanmoins l'attention sur le fait que les membres sont tenus de rester au sein de l'unité TVA pendant un délai de trois ans, hors hypothèse de disparition d'un des trois liens. Ceci est une donnée importante qui est souvent perdue de vue par les assujettis qui souhaitent démanteler une unité peu de temps après sa constitution¹¹⁴.

110. Article 11, alinéa 1^{er}, de la Directive 2006/112/CE ; o.c.

111. Arrêté royal n° 55 du 9 mars 2007 relatif au régime des assujettis formant une unité TVA, *M.B.*, 15 mars 2007.

112. Circulaire AFER 42/2007 (E.T.111.702) dd. 09.11.2007, www.fisconetplus.be

113. Les assujettis souhaitant constituer une unité TVA doivent être étroitement liés sur les plans financier, économique et organisationnel. Voyez l'article 1 de l'arrêté royal n° 55 du 9 mars 2007 relatif au régime des assujettis formant une unité TVA, *M.B.*, 15 mars 2007.

114. Voy. l'article 5, § 1^{er} de l'arrêté royal n° 55 renvoyant à l'article 2, § 1^{er} du même arrêté. Pour de plus amples informations sur l'unité TVA, on consultera utilement la circulaire AFER 42/2007 précitée.

3.1.2. Le VAT Package

a. Le principe

Les modifications relatives à la localisation des prestations de services se sont inscrites dans le cadre de la stratégie de modernisation et de simplification du fonctionnement du système commun de la TVA présentée par la Commission européenne. Les directives ont pour effet que la TVA sur les prestations de services est en principe due dans le pays de consommation effective des services et imposent aux 27 Etats membres de l'Union européenne de mettre en place une nouvelle procédure entièrement électronique de remboursement de la TVA encourue dans un Etat membre autre que celui dans lequel l'assujetti est établi¹¹⁵.

Le 1^{er} janvier 2010, le VAT Package introduisant, notamment, de nouvelles mesures en matière de localisation des prestations de services, est entré en vigueur. Ces règles avaient pour but de localiser, aussi souvent que possible, la prestation de services à l'endroit où la consommation effective a lieu ou à l'endroit où est établi le consommateur final.

En vertu du nouvel article 44 de la directive TVA, les prestations de services fournies à un assujetti (agissant en tant que tel – Business to Business – B2B) sont localisées « à l'endroit où cet assujetti a établi le siège de son activité économique, un établissement stable ou à défaut son domicile ou sa résidence habituelle »¹¹⁶.

La règle de localisation est couplée à une règle de redevabilité prévoyant un report de perception dans le chef du preneur de services¹¹⁷.

Pour les prestations de services fournies à des personnes non assujetties (consommateur final – Business to Consumer – B2C), le nouvel article 45 de la directive TVA prévoit que le lieu de ces prestations est « l'endroit où le prestataire a établi le siège de son activité économique »¹¹⁸.

Ces nouvelles règles générales ont profondément systématisé les règles de localisation des services et, dans le même temps, permis aux assujettis de maintenir,

dans ces hypothèses, une identification à la TVA unique dans l'Etat membre de leur établissement.

Du point de vue du formalisme, le formulaire de la déclaration TVA périodique a été modifié puisqu'une grille [44] relative aux services prestés dans un cadre B2B et une grille [88] relative aux achats de prestations de services en B2B ont été ajoutées.

Par ailleurs, il subsiste encore quelques exceptions à ces deux nouvelles règles générales en fonction de la nature de la prestation et dans certains cas, en fonction également de la qualité du preneur du service.

A cet égard, nous retiendrons, pour les besoins de la présente contribution, les dérogations relatives aux prestations de droit d'accès aux manifestations éducatives (B2B et B2C) et aux prestations de services de télécommunications, de radiodiffusion et de télévision et fournis par voie électronique, rendues à un preneur non assujetti à la TVA (B2C).

b. Les difficultés

Les prestations de services B2B sont en principe localisées au lieu d'établissement du preneur de services¹¹⁹.

Toutefois, par dérogation, l'accès à une manifestation éducative est localisé à l'endroit où la manifestation a effectivement lieu¹²⁰.

Cependant, les règles en vigueur diffèrent d'un Etat membre à l'autre, de sorte que, dans certains cas, la TVA n'est pas exigible, alors que, dans d'autres, une double taxation est applicable.

A titre d'exemple, pour la Belgique, une formation ouverte (sans titre d'accès) d'une durée maximale d'une journée dispensée en Belgique et facturée à des participants assujettis et établis aux Pays-Bas est considérée avoir lieu en Belgique. Cependant, l'administration fiscale néerlandaise considère qu'il s'agit d'un service général B2B presté aux Pays-Bas, ce qui donne lieu à une double taxation.

En outre, une formation ouverte (sans titre d'accès) d'une durée maximale d'une journée dispensée aux Pays-Bas et facturée à des participants assujettis

115. Directive 2008/8/CE du Conseil du 12 février 2008 modifiant la directive 2006/112/CE en ce qui concerne le lieu des prestations de services, *J.O.U.E.*, L 44, 20 février 2008, p. 11 ; Directive 2008/9/CE du Conseil du 12 février 2008 définissant les modalités du remboursement de la taxe sur la valeur ajoutée, prévue par la directive 2006/112/CE, en faveur des assujettis qui ne sont pas établis dans l'Etat membre du remboursement, mais dans un autre Etat membre, *J.O.U.E.*, L 44, 20 février 2008, p. 23 ; Règlement (CE) n° 143/2008 du Conseil du 12 février 2008 modifiant le règlement (CE) n° 1798/2003 en ce qui concerne l'introduction de la coopération administrative et l'échange d'informations concernant les règles relatives au lieu de prestation de services, aux systèmes de guichet particuliers et à la procédure de remboursement de la taxe sur la valeur ajoutée, *J.O.U.E.*, L 44, 20 février 2008, p. 1.

116. Article 21, § 2 du Code de la TVA.

117. Article 196 de la Directive 2006/112/CE, *o.c.*

118. Toutefois si ces prestations sont effectuées à partir de l'établissement stable du prestataire situé en un lieu autre que l'endroit où il a établi le siège de son activité économique, le lieu des prestations de ces services est l'endroit où cet établissement est situé. A défaut d'un tel siège ou d'un tel établissement, le lieu des prestations de services est l'endroit où le prestataire a son domicile ou sa résidence habituelle. Voyez l'article 21bis du Code de la TVA.

119. Article 21, § 2 du Code de la TVA.

120. Article 21, § 2, 3° du Code de la TVA.

belges est considérée avoir lieu aux Pays-Bas (d'après l'interprétation belge). Selon le droit et l'interprétation néerlandais, ce service est réputé avoir lieu en Belgique. Le cas échéant, les deux Etats membres font référence l'un à l'autre, de sorte que l'activité peut échapper à la TVA.

Dans l'attente d'une position uniforme adoptée par les Etats membres, l'administration belge part du principe que la portée de l'article 21, § 3, 3° du Code de la TVA, à savoir la localisation dérogatoire au lieu de la manifestation, est limitée à donner l'accès à un événement dans le domaine de l'enseignement en principe accessible à tout le monde, avec une durée de maximum d'un jour complet.

Par conséquent, les formations internes, dans un contexte B2B, sont localisées au lieu du preneur de services en vertu de la règle générale tout comme les formations accessibles à tous d'une durée de plus d'une journée.

La question se pose de savoir comment il faut réagir en cas d'interprétations divergentes entre Etats membres concernés. Le ministre des Finances préconise de solliciter une décision anticipée sur la plate-forme des *cross-border rulings* aux Etats membres impliqués par le cas d'espèce. Il évoque également la possibilité de rechercher une concertation bilatérale entre les administrations fiscales des Etats membres¹²¹. Cette option nous semble théorique dans la mesure où le *cross border ruling* nécessite de disposer de beaucoup de temps avant de mettre en œuvre l'opération structurée.

Cette absence d'interprétation uniforme des Etats membres crée, sans aucun doute, une insécurité juridique pour les assujettis qui y sont confrontés.

Par ailleurs, une fois la question de la localisation TVA réglée, il faut encore vérifier si la prestation ne rentre pas dans le champ d'application d'une exemption en matière de TVA.

Enfin, la problématique de la localisation des droits d'accès à un séminaire nous semble loin d'être réglée suite à l'arrêt de la Cour de Justice de l'Union européenne du 13 mars 2019.

En effet, selon le ministre des Finances, l'administration fiscale a changé son point de vue suite cet arrêt¹²².

La Cour a considéré « qu'un séminaire d'une durée de 5 jours entrecoupés d'une journée de battement constitue un événement au sens de la règle spéciale de localisation : elle considère désormais que la durée ne peut plus être considérée comme le seul critère décisif pour définir une manifestation au sens de la règle « spéciale » de localisation (article 21, § 3, 3° du CTVA) »

« D'autres critères doivent également être pris en considération, comme le fait que les activités éducatives soient planifiées à l'avance, se déroulent dans un lieu déterminé et portent sur un sujet prédéfini ».

Dès lors, « l'octroi d'un droit d'accès à un séminaire d'une durée de plusieurs jours est susceptible d'être localisé, conformément à la règle spéciale de localisation, à l'endroit où la manifestation a effectivement lieu ».

Le comité TVA de l'UE élabore en ce moment un projet de ligne directrice qui pourrait apporter des précisions complémentaires à ce sujet...

Toutefois, les assujettis concernés sont, dans l'intervalle, démunis quant au traitement TVA applicable.

c. *Mini-one-stop shop : simplification et uniformisation*

Les prestations de services de télécommunication, de radiodiffusion et de télévision ainsi que les prestations de services fournies par voie électronique sont localisées à l'endroit où le preneur de services est établi ou a son domicile ou sa résidence habituelle¹²³.

Nous envisageons par exemple le cas d'une personne physique non assujettie à la TVA, domiciliée en Belgique, qui télécharge sur son GSM une application payante développée par un prestataire étranger. Ce dernier est tenu d'appliquer la TVA belge sur ledit téléchargement. Par ailleurs, si une personne physique non assujettie à la TVA, domiciliée en France, télécharge sur son GSM également l'application payante développée par le prestataire étranger, ce dernier sera

121. Voyez Question parlementaire n° 1461 de monsieur Luk Van Biesen dd. 03.02.2017, Chambre, Questions et Réponses, 2016-2017, QRVA 54/105 dd. 10.02.2017, p. 258 ; Voyez *Cross border ruling 2015/12 of 1 June 2014 Organisation of in-service teacher training courses in other Member States* dd. 01.06.2014.

122. Question parlementaire n° 195 de monsieur Benoît Piedboeuf dd. 06.02.2020, Chambre, Questions et Réponses, 2019-2020, QRVA 55/014 dd. 24.03.2020, p. 175.

123. Article 58 de la directive 2006/112/CE, o.c. ; Article 21bis, § 2, 9°, al.1 du Code de la TVA ; Article 21bis, § 2, 9°, al.2 du Code de la TVA : « Toutefois, l'alinéa 1^{er} ne s'applique pas lorsque les conditions suivantes sont réunies :

a) le prestataire est établi ou, en l'absence d'établissement, a son domicile ou sa résidence habituelle dans un seul Etat membre ; b) les services sont fournis à des personnes non assujetties qui sont établies, ont leur domicile ou leur résidence habituelle dans un Etat membre autre que celui visé au a) ; c) la valeur totale, hors T.V.A., des prestations visées au point b) ne dépasse pas, au cours de l'année civile en cours, 10 000 euros ou sa contre-valeur en monnaie nationale, et n'a pas dépassé ce seuil au cours de l'année civile précédente.

Lorsque, au cours d'une année civile, le seuil visé à l'alinéa 2, c), est dépassé, l'alinéa 1^{er} s'applique dès la première opération, considérée dans sa totalité, pour laquelle ce seuil est dépassé.

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

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

tenu d'appliquer la TVA française sur le téléchargement.

Par conséquent, le prestataire étranger devrait s'identifier à la TVA en Belgique et en France de même que dans tous les Etats membres où sont localisés les services sur lesquels il doit appliquer la TVA locale.

Pour faciliter le respect des obligations fiscales des assujettis qui fournissent des services de télécommunication, de radiodiffusion et de télévision ainsi que des services par voie électronique, à des clients non assujettis établis dans la Communauté européenne, le système facultatif du « mini-guichet unique » est prévu.

Ce mini-guichet d'entreprise plus communément dénommé MOSS (*Mini-one-stop shop*) permet aux assujettis concernés de remplir toutes leurs obligations via un seul Etat membre d'identification (dépôt d'une déclaration électronique trimestrielle unique)¹²⁴.

Actuellement, ce système est en développement dans le cadre de son extension aux ventes à distance. Le OSS (*One-stop shop*) entrera en vigueur le 1^{er} juillet 2021¹²⁵.

3.1.3. La location immobilière

a. Le contexte

La location immobilière peut être définie comme étant « le droit conféré par le propriétaire d'un immeuble au locataire, contre rémunération et pour une durée convenue, d'occuper cet immeuble comme s'il en était le propriétaire et d'exclure toute autre personne du bénéfice d'un tel droit »¹²⁶. Préalablement au 1^{er} janvier 2019, les options pour soumettre à la TVA la mise à disposition d'immeubles étaient donc limitées en droit belge¹²⁷, l'article 44, § 3, 2^o du Code de la TVA exemptant de manière large « l'affermage et la location de biens immeubles par nature ». Il n'en restait pas moins que les assujettis pouvaient avoir recours à d'autres opérations leur permettant, dans les faits, d'aboutir au même résultat qu'une location immobilière pure et simple. La présente partie se veut exemplative et non exhaustive.

b. Les opérations portant sur la mise à disposition de biens immeubles

• Les droits réels

L'assujetti peut avoir recours à la constitution d'un droit réel en faveur du preneur. Les droits réels sont assimilés à des livraisons de biens pour les besoins de la TVA.

En fonction du contexte, cette option présente parfois certains inconvénients au rang desquels l'obligation qu'il doit s'agir d'un bâtiment neuf pour les besoins de la TVA¹²⁸ et l'obligation de passer par un acte authentique¹²⁹.

• La location-financement d'immeubles

L'assujetti peut également envisager la conclusion d'un leasing immobilier. Celui-ci est, en principe, soumis à la TVA et son application est régie par l'arrêté royal n° 30¹³⁰.

Le régime de la location-financement d'immeubles soumis à la TVA est toutefois contraignant. En effet, le contrat doit porter sur un immeuble bâti construit ou acquis selon les indications détaillées du futur preneur. Le donneur en leasing doit être une société pratiquant la location-financement d'immeubles. Les critères d'agrément du SPF Economie sont stricts, ils requièrent notamment que la société de leasing soit une société commerciale disposant d'un capital libéré de 750.000 EUR¹³¹. Par ailleurs, le bâtiment doit être « neuf » au sens de la TVA. Le contrat de location-financement n'est pas résiliable et obligatoirement assorti d'une option d'achat.

Enfin, à l'expiration de la période de quinze ans (de révision)¹³², le montant total des loyers périodiques à payer par le preneur doit permettre au donneur de reconstituer intégralement le capital investi indépendamment du montant de l'option d'achat.

Ce type d'opération est, par conséquent, l'apanage des établissements bancaires et assimilés¹³³.

124. Article 369ter de la directive 2006/112/CE, o.c. ; Article 58bis, du Code de la TVA.

125. Voyez *infra* 4.2.3. E-commerce Déclaration OSS.

126. CJCE, 4 octobre 2001, *Goed Wonen*, C-326/99, point 55 ; CJCE, 18 novembre 2004, *Temco*, C-284/03, point 19 ; CJUE, 2 juillet 2020, *Veronsaajien oikeudenvälvontayksikkö*, C-215/19, point 40.

127. On rappelle que la directive TVA exempte par principe cette activité. Néanmoins, en application de l'article 137, § 1^{er}, d), les Etats membres peuvent « accorder à leurs assujettis le droit d'opter pour la taxation » des locations immobilières.

128. Au sens de l'article 44, § 3, 1^o, b), alinéa 2 du Code de la TVA : « sont toutefois exceptées, les constitutions, cessions et rétrocessions de tels droits réels portant sur des bâtiments ou fractions de bâtiments et le sol y attaché visés à l'article 1^{er}, § 9, lorsqu'elles sont effectuées au plus tard le 31 décembre de la deuxième année qui suit celle au cours de laquelle a lieu la première occupation ou la première utilisation [du bâtiment] ».

129. Voy. les articles 1 et 2 de la loi hypothécaire du 16 décembre 1851 dont le régime sera repris, à partir du 1^{er} septembre 2021, à l'article 3.30 du nouveau Code civil.

130. Article 44, § 3, 2^o, b) du Code de la TVA ; Arrêté royal n° 30 du 29 décembre 1992, *M.B.*, 31 décembre 1992.

131. Arrêté ministériel du 20 septembre 2012 déterminant les conditions d'agrément des entreprises pratiquant la location-financement, *M.B.*, 25 septembre 2012.

132. Voyez article 9, de l'arrêté royal n° 3 du 10 décembre 1969 relatif aux déductions pour l'application de la taxe sur la valeur ajoutée, *M.B.*, 12 décembre 1969.

133. On consultera utilement sur le sujet : J. BUBLOT, La T.V.A. sur la livraison, la location et le leasing d'immeubles, Bruxelles, Larcier, 2004 ; B. PAQUOT et L. SCHNICKUS, « Aspects fiscaux et économiques du « sale and lease back » », *Jurim Pratique*, 2009/3, pp. 97-109.

• La mise à disposition de bureaux/cabinets médicaux

o Les centres d'affaires

Suite à la jurisprudence de la Cour de Justice de l'Union européenne¹³⁴, l'administration de la TVA a revu son point de vue relatif aux prestations de centres d'affaires et de services au début des années 2000¹³⁵.

Les centres d'affaires ou de services ont pour activité principale la fourniture à des entreprises, des indépendants ou des titulaires de professions libérales, d'un ensemble de services indissociables s'appuyant sur une infrastructure complète et intégrée. Cet ensemble de services, offert pour un prix forfaitaire, comprend à la fois la mise à disposition de locaux privatifs meublés, l'utilisation d'une infrastructure destinée à l'usage commun de tous les « locataires » (salles de réunion, sanitaires, espace de réception ou de détente, fax, photocopieuse, etc.), l'utilisation de réseaux bureautiques et téléphoniques, ainsi que des services de diverses natures (comme l'accueil des visiteurs, la réception du courrier, l'entretien des locaux, etc.).

Ainsi la prestation de services du centre d'affaires en contrepartie d'un prix forfaitaire portant sur un ensemble minimal de services est soumise à la TVA.

Nous déplorons toutefois le fait que cette circulaire qui a près de 15 ans, soit quelque peu surannée.

En effet, à titre d'exemple, le package de services requiert la mise à disposition de postes téléphoniques, ce qui ne nous semble plus d'usage actuellement. Par ailleurs, un ruling du SDA sur le sujet a prévu ce qui suit : « compte tenu de l'évolution actuelle en matière de téléphonie, certaines personnes recourent de plus en plus à un système de téléphonie via internet, dans lequel la centrale téléphonique telle qu'elle était conçue n'a plus d'utilité puisque le réseau internet offre, lui-même, la possibilité d'attribuer un numéro de téléphone en permettant à ces personnes de gérer par elles-mêmes leur téléphonie ; dès lors que de telles personnes demanderaient à X un tel système, il ne lui sera plus possible de leur mettre à disposition une centrale téléphonique, les appareils physiques téléphoniques, ainsi qu'une ligne téléphonique ; en revanche, X mettrait à disposition de ces personnes l'accès internet ainsi que le câblage et les points de connexion, de manière à ce qu'elles puissent se connecter à cet effet ; cette mise à disposition serait aussi accompagnée de la maintenance des appareils

nécessaires à ce système ainsi que de l'infrastructure ICT utilisée à cet effet »¹³⁶. Le ruling ne permet toutefois pas aux assujettis non demandeurs dudit ruling de s'en prévaloir en toute sécurité juridique.

En outre, la réception et la présence permanente d'un service d'accueil pourraient dans les faits, aujourd'hui plus que jamais, être digitales. Une réception et un accueil digitaux rencontreraient-ils l'esprit de la circulaire ? Dans le cadre de l'exploitation de chambres d'hôtes nécessitant un accueil sur place, le SDA a considéré que « la condition relative à l'accueil et à la réception des clients peut être considérée comme remplie puisque concrètement la personne hébergée pourra avoir un contact digital avec l'exploitant ou son représentant pendant les heures de bureau ou en cas d'urgence et qu'un contact personnel sera possible si les circonstances devaient l'exiger »¹³⁷. Ce point de vue pourrait-il être étendu aux centres d'affaires ? Une actualisation de la circulaire administrative nous semblerait bienvenue.

o La mise à disposition d'un cabinet médical

En matière de qualification TVA de la prestation de services consistant en la mise à disposition d'un cabinet (para)médical, l'administration a adopté la position selon laquelle, quelle que soit la qualité du bailleur (médecin, établissement hospitalier, société immobilière...), la location de matériel médical et/ou paramédical, est soumise à la TVA, dans la mesure où elle porte sur l'équipement mobilier ou immobilier par destination. La location du bâtiment est, de son côté, exemptée conformément à l'article 44, § 3, 2°, du Code de la TVA¹³⁸.

Ce point de vue concernait uniquement les cas où, outre la location immobilière, aucune prestation de services autre que la location de matériel médical et/ou paramédical n'est offerte. Dans la pratique, il apparaît que des prestations de services accessoires, autres que la mise à disposition d'un bien immeuble et la location de matériel médical et/ou paramédical, sont souvent fournies. Cela concerne, entre autres, la mise à disposition d'un secrétariat médical, un soutien administratif, un soutien-IT, la mise à disposition de personnel médical...

L'administration estime que, lorsque des prestations de services supplémentaires sont offertes lors de la mise à disposition d'un cabinet (para)médical et que l'objet du contrat consiste principalement en la fourniture de services autres que la mise à disposition du bien immeuble, le tout doit être considéré comme une prestation de services unique, laquelle est soumise à

134. CJUE, 18 novembre 2004, *Temco Europe*, affaire C-284/03.

135. Circulaire E.T.108.816 dd. 27.09.2005, www.fisconetplus.be

136. Décision anticipée 2019.0512 dd. 02.07.2019, 03-01-2020, www.fisconetplus.be

137. Décision anticipée 2019.0031 dd. 19.02.2019, 30-07-2019, www.fisconetplus.be

138. Décision n° E.T.96.270 du 13.10.2000, www.fisconetplus.be ; Question 1268 de M. Melchior Wathélet dd. 03.05.2006, Questions et Réponses, Chambre, 29 mai 2006, p. 23805.

la TVA¹³⁹. Cette position doit être analysée à la lumière de la jurisprudence de la CJUE portant sur la prestation de services complexe que nous détaillons ci-dessous.

• La prestation complexe

Celle-ci se justifie dans certaines situations où « plusieurs prestations formellement distinctes, qui pourraient être fournies séparément et, ainsi, donner lieu, séparément, à taxation ou à exonération, doivent être considérées comme une opération unique lorsqu'elles ne sont pas indépendantes »¹⁴⁰. En matière de bail, « afin de pouvoir considérer que l'ensemble des prestations que le bailleur fournit au locataire constitue, du point de vue de la TVA, une prestation unique, il convient d'examiner si, en l'espèce, les prestations fournies forment une seule prestation économique indissociable dont la décomposition revêtirait un caractère artificiel ou si elles sont constituées d'une prestation principale par rapport à laquelle les autres prestations ont un caractère accessoire »¹⁴¹, ce deuxième critère étant rempli « 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 »¹⁴².

Ainsi, la mise à disposition d'un bien immobilier s'accompagnant d'autres services peut être soumise (ou non) à la TVA en fonction du caractère économique indissociable ou du caractère principal de la mise à disposition par rapport aux autres. A ce sujet, la CJUE a déjà eu l'occasion de préciser que la location d'un bureau meublé « *clef en main* » pouvait constituer une prestation unique exemptée de TVA pour l'ensemble, la mise à disposition des meubles n'étant dans ce cas pas taxée¹⁴³. A l'inverse et ceci intéresse notre propos, la CJUE considère « qu'est exclue du bénéfice de cette exonération une activité qui implique non seulement une mise à disposition passive d'un bien immobilier, mais également un certain nombre d'activités commerciales, telles qu'une supervision, une gestion et

*une maintenance constante de la part du propriétaire ainsi qu'une mise à disposition d'autres installations, de telle sorte que, à défaut de circonstances tout à fait particulières, la location de ce bien ne saurait constituer une prestation prépondérante »*¹⁴⁴.

Le recours à la théorie de l'opération complexe peut présenter un haut degré d'aléatoire et d'arbitraire en raison de divergences d'interprétation pouvant exister entre l'assujéti à l'administration fiscale, voire le juge¹⁴⁵. Pour cette raison, l'administration fiscale a adopté plusieurs circulaires en la matière dont le fonctionnement est simple : si, en plus de la mise à disposition d'un immeuble, tous les services qui y sont listés sont fournis par le prestataire, alors l'activité est soumise à la TVA dans son ensemble. Elle a ainsi adopté des circulaires en matière de centre de services¹⁴⁶ (étudiée ci-avant) et de mise à disposition de logement meublés¹⁴⁷.

Face à une prestation ne reprenant pas l'ensemble des services qu'elle estime nécessaires pour qu'il soit question d'une prestation complexe soumise à la TVA, l'approche de l'administration fiscale consistant à considérer que la prestation de mise à disposition est *ipso facto* exemptée est bien évidemment critiquable. Au sujet de la mise à disposition de logements meublés, la Cour d'appel de Bruxelles¹⁴⁸ et le Tribunal de première instance de Liège¹⁴⁹ ont déjà sanctionné l'approche trop restrictive de l'administration fiscale qui n'avait pas admis le caractère d'opération complexe en l'absence de l'ensemble des critères administratifs¹⁵⁰. Il est par ailleurs consternant que l'ancien ministre des Finances, plutôt que d'admettre que les critères administratifs de ces circulaires ne sont *en réalité* que des *éléments parmi d'autres* permettant de conclure à l'existence d'une opération complexe, ait soutenu l'interprétation de l'administration fiscale selon laquelle l'une des décisions de la Cour d'appel de Bruxelles n'était applicable que « dans les circonstances de fait spécifiques à l'affaire concernée ». Passé

139. Circulaire 2019/C/46 du 5 juin 2019 FAQ concernant la TVA relative à des cas pratiques d'application en matière de groupements au sein du secteur (para)médical dd. 05.06.2019, www.fisconetplus.be

140. CJUE, 27 sept. 2012, *Field Fisher Waterhouse LLP*, C-392/11, point 15.

141. *Ibid.*, point 22.

142. CJUE, 2 juillet 2020, *Veronsaajien oikeudenvallontayksikkö*, C-215/19, point 29.

143. Il ressort de notre lecture de la jurisprudence européenne et de la position de l'administration fiscale belge que la location d'un bureau meublé sera exemptée de TVA aux conditions suivantes : (1) une qualification juridique unique et un montant unique pour l'ensemble des prestations ; (2) l'impossibilité pour le preneur de décider des modalités de l'utilisation des biens ; (3) l'impossibilité pour le preneur de faire appel à des prestataires autres que ceux employés par le bailleur pour certains services ; (4) Une faculté de résolution du contrat en cas de non-paiement du loyer. Cette dernière condition est sujette à caution dans la mesure où le pacte comissoire exprès est interdit en droit belge en matière de bail par le jeu de l'article 1762bis du Code civil (voy. Circulaire n° 4/1973 du 12 janvier 1973, point 95 ; CJUE, 27 sept. 2012, *Field Fisher Waterhouse LLP*, précité ; CJUE, 16 avril 2015, *Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie*, C-42/14).

144. CJCE, 18 janvier 2001, *Stockholm Lindöpark*, C-150/99, point 26.

145. Dans un arrêt du 23 mars 2016, la Cour d'appel de Liège a considéré que la location de meubles annexe à la location d'un immeuble constitue une prestation distincte de la seconde, notamment aux motifs que la mise à disposition des meubles est indépendante de l'immeuble et que le loyer y relatif s'élève à 40 % du montant total (Liège, 23 mars 2016, R.G. n° 2014/RG/42). La Cour d'appel de Bruxelles a estimé, dans un arrêt du 12 septembre 2019, que la mise à disposition d'emplacements de parking au bénéfice de brocanteurs par un organisateur ainsi que la délivrance d'une carte d'entrée annuelle ainsi que l'organisation du placement des exposants constituait une prestation de location immobilière unique exemptée (Bruxelles 12 septembre 2019, RG n° 2014/AF/281). Enfin, la Cour d'appel de Gand a donné tort à l'administration fiscale qui estimait que la mise à disposition d'une salle pour l'organisation de réunions, couplée à la fourniture de boissons, devaient conduire à un traitement séparé exempté pour la salle et soumis à la TVA pour les boissons. La Cour d'appel estime ainsi qu'il s'agit d'une prestation de services complexe intégralement soumise à la TVA aux motifs que l'ensemble des services sont fournis en vue de garantir que les réunions se déroulent dans des conditions agréables et confortables pour les utilisateurs (Gand, 5 juin 2018, R.G. n° 2016/AR/2111).

146. Voy. la circulaire n° AFER 39/2005 (E.T.108.816) du 27.09.2005 relative aux centres de services.

147. *Manuel TVA*, n° 55.

148. Bruxelles, 2 avril 2014, R.G. n° 2010/AR/1570, *Le Courrier Fiscal*, 2014/481 ; Bruxelles, 7 novembre 2017, *Le Fiscologue*, 2018, n° 1547, p. 13.

149. Civ. Liège, 11 octobre 2018, R.G. n° 17/864/A.

150. Voy. Question 292 de M. Egbert Lachaert dd. 30.03.2020, Questions et Réponses, Chambre, 4 mai 2020, p. 123.

le truisme (toute décision se basant en effet sur des circonstances de fait qui lui sont spécifiques...), cette réponse n'amène-t-elle pas à considérer, *in fine*, que la circulaire présente *de facto* un caractère réglementaire en prévoyant des conditions extra-légales ?

Cela posé, certaines de ces difficultés devraient se rencontrer à l'avenir avec moins d'intensité suite à la faculté consacrée par le Code de soumettre la location à la TVA dans un contexte *B2B*.

• La location immobilière avec TVA optionnelle

La loi du 14 octobre 2018 a modifié le Code de la TVA en ce qui concerne essentiellement la taxation optionnelle en matière de location de biens immeubles par nature¹⁵¹.

L'objectif de la mesure était triple :

- simplifier la réglementation TVA : écartier les problèmes d'interprétation quant à la qualification de l'opération et à la correcte application de la TVA ;
- encourager les investissements dans les nouvelles constructions et les rénovations : le loueur pourra récupérer la TVA sur les travaux de construction ou de rénovation radicale ou importante ;
- résorber le handicap concurrentiel avec nos pays voisins : un tel système de TVA optionnelle y est déjà instauré, ce qui place la Belgique dans une position concurrentielle désavantageuse lors du choix géographique de projets immobiliers.

Depuis le 1^{er} janvier 2019, par dérogation à l'exemption TVA relative à la location immobilière, celle-ci peut être soumise à la TVA de manière optionnelle, dans certaines conditions.

La location immobilière peut être soumise à la TVA dans les conditions suivantes¹⁵² :

- la location porte sur des bâtiments ou fractions de bâtiments pour lesquels la TVA grevant les travaux immobiliers matériels relatifs aux bâtiments mêmes et qui concourent spécifiquement à leur construction est exigible pour la première fois au plus tôt le 1^{er} octobre 2018¹⁵³ ;
- le preneur utilise exclusivement pour son activité économique lui conférant la qualité d'assujéti ;
- le loueur et le preneur optent conjointement pour la taxation de cette location¹⁵⁴. Lorsqu'un bâtiment

ou une fraction d'un bâtiment est donné en location en même temps que le sol y attenant, l'option doit être exercée conjointement par rapport aux deux biens immeubles ;

- l'option vaut pour toute la durée du contrat.

Ces nouvelles dispositions, longuement attendues, ont pour effet d'ouvrir un droit à déduction de la TVA supportée sur la construction du bâtiment dans le chef du loueur.

Toutefois, nous déplorons quelques déconvenues.

En premier lieu, par le biais d'une communication du 9 janvier 2019, en dépit de toute base légale et malgré l'objectif de la mesure, l'administration de la TVA a restreint le droit à déduction de la TVA historique supportée sur la construction du bâtiment loué. En effet, durant toute l'année 2019, la TVA déductible ne pouvait être déduite que par imputation sur la TVA due. L'administration ne permettait d'actionner la demande de remboursement effective que dans la déclaration TVA du mois de décembre ou la déclaration TVA du quatrième trimestre 2019.

Ensuite, la période de révision du bien immeuble loué a été portée à 25 ans malgré l'avis négatif de la section législation du Conseil d'Etat¹⁵⁵. En effet, concernant la période de révision, l'article 187 de la directive TVA prévoit ce qui suit : « [...] *En ce qui concerne les biens d'investissement immobiliers, la durée de la période servant de base au calcul des régularisations peut être prolongée jusqu'à vingt [20] ans* ».

Enfin, le couperet est tombé par le biais de la décision du 27 janvier 2020, prévoyant l'application des droits d'enregistrement proportionnels de 0,20 % aux immeubles loués avec application de la TVA dans le cadre du régime optionnel¹⁵⁶.

Par conséquent, la location immobilière avec TVA optionnelle est également soumise aux droits d'enregistrement. Si d'un point de vue légaliste, nous partageons le point de vue d'une certaine doctrine¹⁵⁷, la double taxation économique en résultant va toutefois à l'encontre de la relance économique et l'amélioration

151. Loi du 14 octobre 2018 modifiant le Code de la taxe sur la valeur ajoutée en ce qui concerne la taxation optionnelle en matière de location de biens immeubles par nature et modifiant 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 en ce qui concerne le taux de T.V.A. réduit en matière de location taxée de biens immeubles par nature, *M.B.*, 25 octobre 2018.

152. Article 44, § 3, 2°, d) du Code de la TVA.

153. Circulaire 2019/C/25 concernant la loi du 14.10.2018 modifiant le Code de la TVA en matière de location de biens immeubles – FAQ dd. 21 mars 2019, www.fisconetplus.be.

154. Quant aux modalités pratiques, voyez l'article 7*quater*, § 1^{er}, alinéa 2 de l'arrêté royal n° 10 du 29 décembre 1992 relatif aux modalités d'exercice des options (...), aux déclarations de commencement, de changement, de cessation d'activité et aux déclarations préalables en matière de taxe sur la valeur ajoutée, *M.B.*, 31 décembre 1992.

155. Avis du Conseil d'Etat n° 63.256/3 du 17 mai 2018.

156. Décision EE/83.039, modifiée par la décision du 22.01.2020 - EE/107.200, www.fisconetplus.be ; « Location immobilière : TVA et droit d'enregistrement », *Le Fisco-logue*, 2020, n° 1646, p. 12.

157. En effet, il ne s'agit pas d'une taxe sur le chiffre d'affaires prohibée par l'article 401 de la directive TVA. V. SEPULCHRE, « 50 ans... de coexistence (plus ou moins) pacifique entre TVA et droits d'enregistrement dans l'immobilier – État de la question », in *Etudes de droit fiscal – Cinquantenaire du Master en droit fiscal de l'ULB*, Limal, Anthemis, 2019, pp. 247-293.

de la position concurrentielle dans laquelle elle entend s'inscrire¹⁵⁸.

3.1.4. Le statut TVA des organismes publics

a. Le contexte

Le traitement TVA des organismes publics est prévu à l'article 6 du Code de la TVA. Cette disposition constitue la transposition, en droit belge, de l'article 13 de la Directive TVA 2006/112/CE.

Précédemment, les organismes publics étaient visés par l'article 6 du Code de la TVA et par l'arrêté royal n° 26. L'arrêté royal précité prescrivait l'assujettissement à la TVA de certains organismes publics expressément cités ainsi que de certaines activités.

Suite à l'arrêt de la Cour d'arbitrage du 16 mars 2005 ayant entraîné la modification de l'article 6 alinéa 3 du Code de la TVA, l'arrêté royal n° 26 a été abrogé, ses dispositions ayant, en principe, été reprises dans le corps de l'article 6.

L'article 6 a ensuite été modifié par le législateur en 2007 afin de respecter la norme communautaire¹⁵⁹. Il a, enfin, été amendé, au 1^{er} janvier 2009 suite à un arrêt de la Cour constitutionnelle¹⁶⁰.

Dans ce cadre, la circulaire administrative interprétant le régime TVA des organismes publics s'est trouvée désuète¹⁶¹.

Celle-ci a été remplacée par la circulaire 42/2015 commentant le régime TVA actuellement applicable aux organismes publics¹⁶².

L'interprétation du régime TVA des organismes publics a, par ailleurs, été précisée par un grand nombre de décisions administratives publiées depuis 2016 reprenant tantôt une liste de questions fréquentes, tantôt des particularités applicables au secteur public concerné¹⁶³.

b. Les principes

• Les organismes de droit public visés par le régime TVA particulier

Pour rappel, l'article 6 du Code de la TVA, qui instaure un régime TVA particulier pour les organismes

de droit public, ne vise que les établissements publics qui sont constitués par le procédé juridique de la fondation.

• La notion « opérations effectuées en tant qu'autorité publique »

Pour qu'une opération réalisée par une autorité publique soit visée par le champ d'application de l'article 6 du Code de la TVA, faut-il encore que l'autorité publique agisse « en tant qu'autorité publique », c'est-à-dire dans le cadre d'un régime juridique qui lui est particulier, à l'exclusion donc des activités qu'elle exerce dans les mêmes conditions juridiques que les opérateurs économiques privés.

A cet égard, l'administration de la TVA « part du postulat qu'en Belgique, les organismes de droit public agissent, en principe, toujours en tant qu'autorités publiques au sens de l'article 6, alinéa 1^{er}, du Code ».

Par conséquent, au regard de la législation TVA belge, un organisme de droit public belge est toujours réputé agir en tant qu'autorité publique, et ce, quelle que soit la nature de l'activité qui est exercée.

Dans ce cadre, l'organisme de droit public est toujours présumé disposer de la qualité de non-assujetti, à moins de pouvoir renverser cette présomption par application des alinéas 2 et 3 de l'article 6 du Code de la TVA.

On fait ainsi l'économie du débat quant à la question de savoir si un organisme de droit public est, pour une activité économique déterminée, réputé agir en tant qu'autorité publique.

• La notion « distorsion de concurrence d'une certaine importance » visée à l'alinéa 2 de l'article 6 du Code de la TVA

Dans la mesure où une activité est réalisée par un organisme de droit public dans les mêmes conditions juridiques que les opérateurs privés, le critère de non-assujettissement ne trouvera à s'appliquer que si l'activité ne conduit pas à une distorsion de concurrence d'une certaine importance.

Selon l'administration, une distorsion de concurrence d'une certaine importance ne peut être retenue que si le chiffre d'affaires annuel de ladite activité excède 25.000 EUR.

158. Projet de loi du 31 juillet 2018 modifiant le Code de la taxe sur la valeur ajoutée en ce qui concerne la taxation optionnelle en matière de location de biens immeubles par nature et modifiant 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 en ce qui concerne le taux de TVA réduit en matière de location taxée de biens immeubles par nature, *Doc. parl.*, Ch. repr., sess. ord. 2017-2018, n° 54-3254/001, p. 10.

159. CJCE, 17 octobre 1989, *Ufficio distrettuale delle imposte dirette di Fiorenzuola d'Arda e.a. c. Comune di Carpaneto Piacentino e.a. Demandes de décision préjudicielle : Commissione tributaria di secondo grado di Piacenza et Commissione tributaria di primo grado di Piacenza - Italie*, 231/87 et 129/88.

160. C. const., 17 juillet 2008, n° 104/2008, www.fisconetplus.be

161. Circulaire E.T.113.252 dd. 29.08.2007, www.fisconetplus.be

162. Circulaire AGFISC 42/2015 (E.T.125.567) dd. 10.12.2015, www.fisconetplus.be

163. Décision E.T. 128.015 dd. 12.02.2016 ; décision E.T.129.914 dd. 27.04.2016 ; décision E.T.131.027 dd. 16.12.2016 ; décision E.T.129.073 du 27 janvier 2016 - Taux réduit de TVA de 6 % pour les bâtiments scolaires dd. 27.01.2016 ; Circulaire 2017/C/91 concernant des cas d'application pratique relatifs à l'assujettissement des organismes de droit public dd. 22.12.2016, www.fisconet.fgov.be

Ce seuil doit être apprécié activité par activité.

• Les activités spécifiques visées à l'alinéa 3 de l'article 6 du Code de la TVA et non négligeables

Suivant l'alinéa 3 de l'article 6, un organisme de droit public est réputé disposer de la qualité d'assujetti pour les activités qui y sont énumérées à condition qu'elles ne soient pas négligeables, et ce, sans qu'il ne faille s'interroger sur une distorsion de concurrence potentielle.

Le critère « non négligeable » s'apprécie au regard du chiffre d'affaires généré par l'activité déterminée. Ainsi, l'administration considère qu'une telle activité est négligeable lorsque le chiffre d'affaires annuel de cette activité n'excède pas 25.000 EUR.

Par conséquent, il convient de tenir compte de l'ensemble des activités effectuées par les organismes publics afin de conjuguer leur traitement TVA et d'enfin déterminer leur statut TVA de non-assujetti, d'assujetti partiel, d'assujetti partiel mixte ou encore d'assujetti partiel exempté.

Dès ce statut déterminé, il convient d'en tirer les conséquences qui s'imposent en matière de TVA. En effet, les personnes morales non assujetties sont susceptibles de devoir payer de la TVA sur leurs éventuels achats intracommunautaires. Les assujettis partiels exemptés, bien que n'étant pas de tenus d'appliquer la TVA, se doivent notamment de payer la TVA sur certains travaux immobiliers qu'ils auraient réalisés par le biais de leur propre personnel.

En termes d'opportunité, les assujettis partiels peuvent bénéficier d'un droit à déduction limité de la TVA supportée sur leurs achats ; encore faut-il tenir une comptabilité adaptée permettant d'affecter directement les achats aux activités soumises à la TVA.

• Les difficultés

L'article 6 alinéa 2 prévoyant l'assujettissement à la TVA de l'organisme public lorsqu'il effectue des opérations, conduisant à une distorsion de concurrence d'une certaine importance, dans les mêmes conditions juridiques que les opérateurs privés, laisse place à une large interprétation.

Même si la distorsion de concurrence a été établie en deçà du seuil de 25.000 euros par an, le contrôle TVA local doit décider si l'activité confère ou non la qualité d'assujetti à la TVA à l'organisme public.

Effectivement, lorsqu'au cours d'une année civile, le montant du chiffre d'affaires d'une activité déterminée dépasse 25.000 euros, l'organisme de droit public doit immédiatement prendre contact avec l'office de

contrôle de la TVA compétent qui décidera, sur la base des éléments de fait et après avoir pris connaissance des arguments de l'organisme de droit public, s'il y a lieu de retenir l'existence d'une distorsion d'une certaine importance au sens de l'article 6, alinéa 2, du Code de la TVA. En cas de doute, l'office de contrôle de la TVA sollicitera l'avis des services centraux¹⁶⁴.

Dans ce cadre l'organisme de droit public a la possibilité d'introduire une demande motivée auprès de l'administration, par laquelle il établit que l'absence d'une telle distorsion de concurrence est vraisemblable¹⁶⁵.

En pratique, les questions de distorsions de concurrence sont spécifiques et l'on constate qu'il est loin d'être aisé pour l'office de contrôle TVA local de se prononcer sur ce type de dossiers. Outre le fait qu'il s'agisse de questions d'opportunité, les délais d'obtention d'une telle réponse sont extrêmement longs pour les assujettis concernés qui doivent malgré tout poursuivre leur activité économique.

c. Perspectives

En conclusion, les organismes publics qui n'exercent pas d'activité leur octroyant la qualité d'assujetti se voient, un peu à l'instar des assujettis exemptés, dans l'impossibilité de pouvoir déduire la TVA grevant leurs investissements. Afin de leur ouvrir un droit à déduction, l'une des solutions courantes dégagées par la pratique consiste à interposer une entité de droit public tierce qui exercera l'activité en lieu et place de l'organisme concerné et bénéficiera, elle, d'un droit à déduction de la TVA. Une sorte de paradoxe, indiscutablement lié au champ d'application extrêmement large de la TVA, émerge de la mise en place de ce type de structures : une des composantes de l'Etat déduit de la TVA qui devrait *in fine* revenir à ce même Etat. Si la légalité de ces structures est certaine au vu des abondantes décisions du SDA en la matière, ne serait-il pas opportun d'instaurer, à l'instar de la France, l'équivalent d'un « fonds de compensation de la taxe sur la valeur ajoutée » ? Celui-ci verse aux collectivités une compensation forfaitaire qui couvre partiellement le coût de la TVA sur certains investissements qui ne sont évidemment pas affectés à une activité ouvrant un droit à déduction de la TVA. L'adoption d'un tel régime en Belgique pourrait avoir pour effet d'éviter le recours à des structures juridiques et fiscales complexes, tantôt perçues comme agressives par les contrôles TVA locaux, tantôt purement et simplement incomprises par ceux-ci, y compris lorsqu'un ruling en confirme le principe et en règle dans le détail le fonctionnement...

164. Voyez point 17, Circulaire AGFISC 42/2015 (E.T.125.567) dd. 10.12.2015, www.fisconetplus.be

165. Voyez point 26, Circulaire AGFISC 42/2015 (E.T.125.567) dd. 10.12.2015 ; Circulaire 2017/C/91 concernant des cas d'application pratique relatifs à l'assujettissement des organismes de droit public dd. 22.12.2017 www.fisconetplus.be

3.2. Une Belgique récalcitrante

3.2.1. La TVA et les avocats

Conformément à l'article 44, § 1^{er}, 1^o du Code de la TVA, étaient, notamment, exemptées de TVA les prestations de services effectuées par les avocats dans l'exercice de leur activité normale d'avocat.

Cette exonération était basée sur une dérogation en vertu de laquelle les Etats membres pouvaient continuer à exonérer de la TVA, au cours d'une période de transition, les prestations de certaines personnes exerçant des professions libérales.

Instaurées dans le but de permettre aux Etats membres et aux secteurs économiques qui en bénéficient de disposer d'un délai pour procéder aux adaptations nécessaires, ces dérogations facultatives étaient appelées à disparaître dans le cadre du marché unique¹⁶⁶.

Cependant, la période transitoire prévue pour les prestations des avocats avait été régulièrement prolongée avant d'être abrogée.

La Belgique a fini, à l'instar des autres Etats membres de l'Union européenne, par soumettre les prestations d'avocats à la TVA au 1^{er} janvier 2014. Après avoir exclu de l'exemption de TVA les notaires et huissiers de justice¹⁶⁷, il a encore fallu attendre près de deux ans afin d'y contraindre les avocats¹⁶⁸.

Si cette exemption ne posait au départ que peu de problèmes, il n'en était plus de même depuis que des bureaux d'avocats étrangers s'étaient installés en Belgique. De plus, à la lumière de la globalisation des échanges commerciaux, des avocats étrangers facturaient de plus en plus souvent leurs prestations à des opérateurs belges. Par ailleurs, les avocats belges prestant également des services pour compte d'avocats étrangers.

Exclus du droit à déduction tant de la TVA belge que de la TVA payée dans d'autres Etats membres de l'Union européenne, les avocats belges étaient finalement ainsi placés dans une situation moins favorable que leurs confrères étrangers.

Suite à l'introduction de plusieurs dossiers auprès de l'administration centrale de la TVA et à une mise en demeure par la Commission européenne,

l'administration belge de la TVA a été amenée à modifier sa position quant au traitement TVA applicable aux prestations effectuées par des avocats établis dans un autre Etat membre de l'Union européenne en faveur d'assujettis belges.

Par conséquent, étaient également exemptées de la TVA belge sur la base de l'article 44, § 1^{er}, 1^o CTVA, les prestations d'avocats, quelle que soit leur nationalité, mais inscrits à un barreau en Belgique ou auprès d'une juridiction analogue dans un autre Etat membre de l'Union européenne. Lorsque les prestations étaient effectuées par des avocats étrangers à partir d'un établissement belge, une condition supplémentaire est à remplir afin de pouvoir bénéficier de l'exemption, à savoir l'inscription à un barreau belge (liste 'A' ou liste 'E' pour le barreau de Bruxelles).

Toutefois, dans le cadre du contrôle budgétaire, l'exemption de TVA relative aux avocats, prévue par l'article 44, § 1^{er}, 1^o, du Code de la TVA, a été abrogée depuis le 1^{er} janvier 2014¹⁶⁹.

La Cour constitutionnelle a été saisie d'une demande de suspension et d'un recours en annulation de cette abrogation, notamment pour cause de violation du principe d'égalité, en raison de la discrimination dont seront victimes les justiciables non assujettis à la TVA dans les contentieux les opposant à des justiciables assujettis, seuls ces derniers pouvant porter en déduction la TVA facturée. La Cour a rejeté la demande de suspension en ce que l'application de la TVA ne risque pas de causer un préjudice grave difficilement réparable. Selon la Cour, le simple risque de subir une perte financière ne constitue pas, en principe, un risque de préjudice grave difficilement réparable¹⁷⁰.

L'administration avait, entre-temps, publié sa position par le biais d'une circulaire¹⁷¹ qui a pour objet de commenter la soumission à la TVA intervenue le 1^{er} janvier 2014.

Ainsi, les avocats sont depuis, en principe, tenus de soumettre leurs prestations à la TVA. Tous les avocats sont visés par cette modification légale, qu'ils exercent leur profession en tant que personne physique ou en tant que personne morale¹⁷².

La soumission à la TVA est générale et vaut donc pour toutes les prestations que les avocats fournissent dans l'exercice normal de leur profession, en ce compris

166. A. SOLDAL, « La TVA et les avocats », *C&FP*, 2014, n° 6, p.2 ; F. MENNIG et A. SOLDAL, *La TVA et les avocats – Obligations, formalités et opportunités*, Limal, Anthemis, 2014.

167. Décision n° E.T. 121.923 du 03.04.2012, décision n° E.T. 121.923/2 du 15.12.2014 ; décision n° E.T. 122.121 du 08.03.2012 et décision n° E.T. 122.121/2 du 23.04.2012, www.fisconetplus.be

168. Circulaire AGFisc n° 47/2013 (n° E.T. 124.411) du 20.11.2013, décision n° E.T. 125.543 du 06.02.2014, décision n° E.T. 126.564 du 18.07.2014, décision n° E.T. 127.108 du 27.11.2014, décision n° E.T. 124.411/2 du 23.02.2016, décision n° E.T.130.012 du 02.06.2016 et décision n° E.T. 126.564/2 du 23.09.2016, www.fisconetplus.be

169. Art. 60 de la loi du 30 juillet 2013 portant des dispositions diverses, *M.B.*, 1^{er} août 2013, 2^{ème} édition, page 48270.

170. C. const, 19 décembre 2013, n° 183/2013, www.fisconetplus.be

171. Circulaire n° AGFisc 47/2013 (E.T. 124.411) dd. 20.11.2013, www.fisconetplus.be

172. F. MENNIG et A. SOLDAL, *La TVA et les avocats – Obligations, formalités et opportunités, o.c.*, pp. 7 à 13.

les avis juridiques et fiscaux, la fourniture d'avis sur le plan financier et/ou social¹⁷³ ainsi que les prestations qu'ils fournissent dans un cadre procédural.

Toutefois, certaines de leurs prestations de services peuvent bénéficier d'une exemption pour autant qu'il soit satisfait à toutes les conditions d'application requises¹⁷⁴.

En outre, la soumission à la TVA n'est pas limitée aux prestations fournies par les avocats aux entreprises, mais concerne également les prestations fournies aux particuliers. Les avocats peuvent opter pour la franchise de la taxe¹⁷⁵.

Enfin, après avoir appliqué un taux de 0 % de TVA, il a finalement été décidé de soumettre, depuis le 1^{er} janvier 2018, suite à la jurisprudence de la Cour de Justice, les prestations de services *pro Deo* et *Salduz* effectuées par les avocats dans le cadre de l'aide juridique de première et de deuxième ligne à 21 % de TVA¹⁷⁶.

Ces prestations ne peuvent être considérées comme exemptées de TVA dans le cadre de l'assistance sociale, elles ne peuvent pas davantage bénéficier d'un taux réduit de TVA.

Sans cependant rouvrir le débat, il serait judicieux de se demander, afin de déterminer le traitement TVA d'une telle opération, si le montant perçu par l'avocat *pro Deo* correspond au prix de ses services ou plutôt à une indemnité pécuniaire. En effet, le prix du service est dans le champ d'application de la TVA alors que l'indemnité n'est pas un élément de la base imposable.

L'indemnisation accordée aux avocats dans le cadre de l'aide juridique de deuxième ligne est organisée par un arrêté ministériel qui contient la nomenclature des points pour des prestations bien déterminées dans le cadre de l'aide juridique de deuxième ligne¹⁷⁷

Les avocats agissant dans le cadre de l'aide juridique de deuxième ligne ont droit à des points correspondant à une indemnité de 75 EUR (TVA comprise ?).

A titre d'exemple, dans le cadre d'une procédure de divorce, la requête est fixée à 2 points, les conclusions à 3 points pour chaque thème (autorité parentale, hébergement, part contributive, etc.) tandis que la base

est de 4 points, celle-ci couvrant notamment les correspondances et réunions avec le client, l'audience de plaidoirie ainsi que les temps d'attente. Après avoir interrogé différents confrères spécialistes de la matière, il s'avère que la plupart de ceux-ci nous ont confirmé que les forfaits perçus en contrepartie des points attribués aux différentes prestations ne correspondaient pas aux services prestés dans la mesure où ils s'écartent des forfaits appliqués librement par les avocats, soit des prestations sur la base d'un taux horaire. Par conséquent, la question du traitement TVA des prestations d'aide juridique mériterait selon nous une réflexion approfondie.

3.2.2. Les administrateurs personnes morales

• Contexte

Les administrateurs personnes physiques, à défaut de prestations indépendantes, ne sont pas considérés comme assujettis à la TVA dans le cadre de leur mandat statutaire. Les administrateurs personnes morales agissent eux toujours de manière indépendante par rapport à la société administrée. Toutefois, l'administration n'exigeait traditionnellement pas, pour des raisons pratiques et par analogie avec les personnes physiques qui agissent comme administrateurs, leur identification comme assujettis à la TVA¹⁷⁸.

Suite à un avis de la Commission européenne remettant en cause cet assujettissement optionnel, l'administration de la TVA a publié une décision prévoyant qu'au 1^{er} janvier 2015 les personnes morales qui agissent en tant que gérant, administrateur ou liquidateur d'une société sont assujetties à la TVA et doivent se soumettre aux formalités en la matière (identification à la TVA, émission de factures, tenue d'une comptabilité TVA, etc.)¹⁷⁹.

Il s'agissait de sonner le glas de la tolérance de non-soumission à la TVA de telles personnes.

La contre-attaque des secteurs touchés, comme les administrateurs personnes morales d'établissements bancaires ou de sociétés d'assurances, ne s'est pas fait attendre puisque moins d'un mois plus tard, l'administration de la TVA décidait de reporter l'entrée en vigueur de la mesure au 1^{er} janvier 2016.

Envers et contre toute attente, fin 2015, la cellule stratégique du ministre des Finances a indiqué que

173. Question parlementaire n° 167 de M. de Clippele du 21.03.1986, Sénat, Questions et Réponses, 1985-1986, n° 15, p. 793.

174. Articles 44 § 2, 2°, 5° et 8° du Code de la TVA.

175. Article 56bis du Code de la TVA.

176. Voyez Commentaire TVA ; Circulaire AGFisc 47/2013 (E.T. 124.411) Abrogation de l'exemption de TVA relative aux avocats dd. 20.11.2013 ; Décision n° E.T. 131.005 du 23.12.2016 qui supprime le taux de 0% en le remplaçant par le taux normal pour les prestations *pro Deo* à compter du 1^{er} avril 2017 ; CJUE, 28 juillet 2016, *Ordre des barreaux francophones et germanophone e.a., Jimmy Tessens e.a., Orde van Vlaamse Balies, e.a. / Conseil des ministres*, C-543/14 ; C. const. 23 février 2017, n° 27/2017, www.fisconetplus.be ; information du SPF FINANCES dd. 01.09.2017, report au 1^{er} janvier 2018, www.fisconetplus.be

177. Arrêté ministériel du 19 juillet 2016 fixant la nomenclature des points pour les prestations effectuées par les avocats chargés de l'aide juridique de deuxième ligne partiellement ou complètement gratuite, *M.B.*, 10 août 2016.

178. Décision n° ET 79.581 dd. 27.01.1994 et décision n° ET 118.288 dd. 27.04.2010, www.fisconetplus.be

179. Décision 125.180 dd. 20.11.2014, www.fisconetplus.be

l'assujettissement à la TVA des personnes morales agissant comme administrateur était reporté au 1^{er} avril 2016. Ce report devait permettre à ces sociétés de s'adapter à la circulaire qui sera publiée dans les semaines suivantes.

Enfin, une décision administrative a été publiée le 30 mars 2016 commentant le nouveau régime TVA applicable aux administrateurs, gérants et liquidateurs personnes morales et à reporter pour la dernière fois l'entrée en vigueur de cette soumission à la TVA au 1^{er} juin 2016¹⁸⁰. On peut affirmer – cela a été d'ailleurs la raison avouée de l'administration de la TVA du report d'application – que les assujettis concernés ont eu le loisir de s'organiser afin de ne pas faire supporter le poids de cette TVA souvent non déductible dans le chef des sociétés concernées.

• **Élargissement des conditions de mise en œuvre de l'unité TVA**

Afin de limiter l'impact de la TVA dans les relations entre les administrateurs personnes morales et leur société d'exploitation, il a été envisagé de mettre en œuvre une unité TVA¹⁸¹.

A l'égard de la personne morale au sein de laquelle il exerce un mandat d'administrateur et avec qui il veut former une unité TVA, l'administrateur personne morale doit pouvoir démontrer qu'il est étroitement lié à cette société, sur les plans financier, économique et de l'organisation, au sens de l'article 4, § 2, du Code de la TVA.

Il arrive que plusieurs administrateurs personnes morales dirigent, ensemble, une société d'exploitation. A ce sujet, il a été demandé à l'administration à quelles conditions les administrateurs personnes morales peuvent former conjointement une unité TVA avec la société d'exploitation, dans le cas où il n'existe aucune participation dans le capital social entre les administrateurs personnes morales.

A cet égard, sur la base d'un des critères mentionnés dans la circulaire AFER n° 42/2007, il n'existe, en effet, aucun lien possible sur le plan financier entre les administrateurs personnes morales. En effet, les liens doivent, en principe, être appréciés *TOP DOWN*.

Dans le cadre de l'abrogation du système optionnel concernant l'assujettissement des administrateurs personnes morales, monsieur le Ministre a décidé que lesdits administrateurs peuvent former une unité TVA avec leur société d'exploitation (et, par conséquent, sont réputés satisfaire aux conditions en matière de lien sur les plans financier, économique et de

l'organisation), lorsqu'il est satisfait aux conditions suivantes :

- les administrateurs personnes morales sont à la fois actionnaires et administrateurs de la société d'exploitation ;
- les administrateurs personnes morales possèdent ensemble directement plus de 50 % des droits de vote liés aux droits sociaux de la société d'exploitation ;
- il existe une convention entre les administrateurs personnes morales par laquelle ils s'engagent à ce que chaque décision relative à l'orientation de la gestion de la société d'exploitation soit prise avec leur consentement (à l'unanimité) ; aucune décision des administrateurs personnes morales liés par cet accord ne peut être imposée à l'un des autres associés liés par cet accord ; ni les statuts des administrateurs personnes morales, ni ceux de la société contrôlée, ne peuvent contenir de dispositions qui sont contraires à celles de cette convention.

Dans ces conditions, les administrateurs personnes morales concernés et les sociétés d'exploitation sont réputés être conjointement et étroitement liés sur les plans financier, économique et de l'organisation.

Il s'agit d'une tolérance administrative appréciée par le secteur. Celle-ci pourrait-elle être étendue à d'autres secteurs ou du moins dans des circonstances ne permettant pas d'établir le lien *TOP-DOWN* ? Cette considération serait appréciable.

• **Les administrateurs personnes physiques face aux droits d'auteur**

Un ruling récent du SDA a été publié au sujet de l'identification à la TVA de l'administrateur personne physique, qui cède ou concède ses droits d'auteur à la société dont elle est administratrice¹⁸².

Dans cette décision (Décision n° 2020.0235 dd 05.05.2020), le SDA estime que le mandataire de société, personne physique, ne devrait pas être identifié à la TVA comme un assujetti pour la cession ou la concession de ses droits d'auteur.

Le SDA motive sa décision sur la base du fait que l'administration de la TVA part du principe que les administrateurs ou gérants agissant en leur qualité de personne physique dans l'exécution ordinaire de leur mission statutaire et agissant en tant qu'organe de la personne morale qu'ils représentent n'agissent pas de manière autonome au sens de l'article 4, § 1, du Code de la TVA en raison de la nature particulière de leur mission de mandataire. Par conséquent, les opérations effectuées en cette qualité par ces

180. Décision E.T.127.850 dd. 30.03.2016, www.fisconetplus.be

181. Décision E.T.127.850 dd. 30.03.2016, points 27 à 33, www.fisconetplus.be

182. Décision n° 2020.0235 dd 05.05.2020, www.fisconetplus.be

administrateurs ou gérants dans l'exercice de leur mandat statutaire ne devraient pas être soumises à la TVA (décision n° E.T. 79.581 du 27.01.1994).

Dans ces conditions le SDA suppose qu'une personne physique qui, outre l'exercice de son mandat légal, cède ses droits d'auteur à la personne morale dont elle est administratrice ou gérante ou lui concède des droits d'auteur ne devrait pas, dans les circonstances décrites dans la présente décision préliminaire, être identifiée à la TVA comme un assujetti pour la cession ou la concession de ces droits d'auteur.

Il s'agit d'une décision du SDA rendue dans les circonstances de l'espèce.

Nous nous étonnons de cette position qui n'est, à ce jour, pas officiellement partagée par l'administration de la TVA et surtout qui est dépourvue de base légale. En effet, la prestation de services consistant en la cession ou la concession de droits d'auteur nous semble outrepasser la mission statutaire de l'administrateur.

3.2.3. Les prestations à vocation esthétique

Au 1^{er} janvier 2016, l'exemption TVA en matière médicale pour les prestations de services se rapportant aux interventions et traitements esthétiques a été abrogée¹⁸³.

Depuis lors, sont notamment exemptées de TVA, les prestations de services effectuées dans l'exercice de leur activité habituelle par les médecins, les dentistes et les kinésithérapeutes¹⁸⁴.

Cependant, sont exclus de cette exemption, les prestations effectuées par les médecins ayant pour objet des interventions et traitements à vocation esthétique lorsque ces prestations ne sont pas reprises dans la nomenclature INAMI et lorsqu'elles ne répondent pas aux conditions pour donner droit à un remboursement dans le cadre de l'assurance obligatoire soins de santé et indemnités.

Par conséquent, tant la condition de la qualité du prestataire que les deux conditions de fond doivent être respectées pour exclure les prestations esthétiques à la TVA.

Les interventions à vocation esthétique effectuées, dans les mêmes circonstances, au sein d'établissements hospitaliers sont également soumises à la TVA¹⁸⁵.

L'attention est attirée sur le fait que seuls les médecins étaient visés par la potentielle taxation, à l'exception notamment des dentistes. Or, à titre d'exemple, nul ne saurait nier que le blanchissement dentaire réalisé par les dentistes est un traitement purement esthétique. Pourtant, ceux-ci n'étaient pas soumis à la TVA, les dentistes étant exemptés de TVA pour l'ensemble de leurs activités habituelles.

Sans approfondir le sujet, il est toutefois intéressant de se demander le critère sur lequel l'administration de la TVA se base afin de qualifier une prestation de purement esthétique ou, au contraire de prestation reconstructrice et, dès lors, d'appliquer le traitement TVA adéquat. La décision administrative nous éclaire à ce sujet¹⁸⁶. Lorsque l'exemption TVA est invoquée pour ces opérations, c'est le médecin qui pratique l'intervention ou le traitement esthétique, qui détermine, *en son âme et conscience*, le but thérapeutique ou reconstructeur de l'opération et qui est, à cet effet, responsable de la technique TVA. Il s'agit d'une responsabilité bien lourde qui pèse sur les épaules du médecin.

Nous indiquions, à l'occasion d'une précédente contribution, en 2016, qu'il n'y avait nul doute sur le fait que la question du traitement TVA des prestations esthétiques se ferait la part belle durant les prochaines années¹⁸⁷.

Nous y étions déjà fin 2019, suite à l'arrêt de la Cour constitutionnelle qui a partiellement annulé l'article 44 du Code de la TVA dans le cadre de l'exemption TVA en matière médicale et paramédicale, rappelant que seules les prestations de soins pouvaient être exemptées de TVA¹⁸⁸.

Suite à cet arrêt, le SPF Finances a, notamment, publié un avis indiquant que « la TVA [pouvait] s'appliquer également [...] : aux traitements à vocation esthétique effectués par les dentistes, les sages-femmes, les infirmiers, les professionnels de la santé, les organisations de ces professionnels et les auxiliaires médicaux, et aux soins médicaux et aux services et fournitures de biens étroitement liés à un tel traitement qui sont fournis en dehors des hôpitaux, des établissements psychiatriques, des cliniques et des dispensaires »¹⁸⁹.

183. Article 44, § 1^{er}, 1^o alinéa 2 du Code de la TVA ; Voy. Revue Belge de la Comptabilité, n° 1, 2016, OECCBB.

184. Article 44, § 1^{er}, 1^o alinéa 1 du Code de la TVA.

185. Article 44, § 2, 1^o a) du Code de la TVA.

186. Décision E.T. 127.740 dd.22.03.2016 et Décision E.T. 127.740/2 dd. 31.05.2016, www.fisconetplus.be.

187. Décision E.T.127.740 dd. 22.03.2016, www.fisconetplus.be ; A. SOLDAL, « Retour sur les points forts de l'actualité TVA 2016 », *R.G.F.C.P.*, 2017/02, Wolters Kluwer.

188. C. const., 5 décembre 2019, n° 194/2019, www.fisconetplus.be. Voy. également A. SOLDAL, C. DE NEYER et A. VANDENDRIES, « Les maux de la TVA », *R.G.F.C.P.*, 2020/01, pp. 2-6 et V. SEPULCHRE, « L'assujettissement à la TVA des chiropracteurs et des ostéopathes et la soumission à la TVA de la chirurgie esthétique, au 1^{er} octobre 2019 – la Cour constitutionnelle a manié le scalpel », *R.G.F.C.P.*, 2020/01, pp. 7-26.

189. Avis du SPF FINANCES du 17 janvier 2020.

Par conséquent, l'article 44 § 1^{er} et § 2 du Code de la TVA feront l'objet d'une prochaine modification¹⁹⁰. Pour le surplus, nous renvoyons le lecteur à notre contribution parue dans la présente revue en septembre 2020 sur le sujet¹⁹¹.

3.3. L'attaque de l'administration qui mérite une parade-riposte de l'assujetti

Introduit par la loi du 20 juillet 2006¹⁹², l'article 1, § 10 du Code de la TVA est inspiré des développements de la jurisprudence de la CJUE en matière d'abus de droit¹⁹³. Cette disposition précise que « pour l'application du présent Code, il y a pratique abusive lorsque les opérations effectuées ont pour résultat l'obtention d'un avantage fiscal dont l'octroi est contraire à l'objectif poursuivi par le présent Code et les arrêtés pris pour son exécution et que leur but essentiel est l'obtention de cet avantage ». La sanction de la pratique abusive est, en droit belge, à rechercher à l'article 79, § 2 dudit Code : « en cas de pratique abusive, la personne qui a opéré la déduction de la taxe sur les opérations en cause, doit reverser à l'Etat les sommes ainsi déduites à titre de T.V.A. ».

Si l'on renvoie volontiers le lecteur aux excellentes études qui ont déjà été réalisées sur la question la pratique abusive TVA¹⁹⁴, il nous semblait important d'adopter une approche radicale – dans l'acception d'essence – de la notion compte tenu du thème de la présente contribution.

On le sait, le droit de l'Union est une construction juridique complexe formée par le droit primaire (traités fondateurs) et le droit dérivé (règlement, directives, décisions, etc.)¹⁹⁵ au sein duquel les individus bénéficient de libertés fondamentales et de droits issus des législations dérivées dont ils ne peuvent « frauduleusement ou abusivement se prévaloir »¹⁹⁶.

C'est à travers son arrêt *Emsland-Stärke*¹⁹⁷ que la CJUE a précisé pour la première fois les conditions devant être réunies afin de déterminer si les opérations en cause sont de nature à constituer un abus au sens du

droit européen¹⁹⁸. Rappelons dans un premier temps les faits, avant de nous intéresser aux conditions d'application de la notion.

La société allemande *Emsland-Stärke* avait procédé à des livraisons de marchandises agricoles en dehors du territoire géographique de l'Union européenne lui ouvrant ainsi un droit à restitution à l'exportation (ici vers la Suisse) au sens du règlement n° 2730/79¹⁹⁹. Toutes les conditions formelles pour bénéficier de la restitution étaient remplies (soit procéder à une exportation de marchandises agricoles en dehors du territoire de l'Union), mais les marchandises avaient été remises en circulation immédiatement après leur sortie du territoire (ici, en Italie). Or, l'objectif des restitutions à l'exportation est de financer « la différence entre les prix de produits dans la Communauté et les cours dans le commerce international »²⁰⁰ et non le commerce entre Etats membres de l'Union de telle sorte que la CJUE a conclu à un potentiel abus dans le cadre de cette affaire, sous réserve du contrôle du juge national quant à la réunion des conditions qu'elle venait d'établir en la matière.

Quelles sont-elles ? Une première condition (qui ne sera pas reprise par la Cour dans sa construction juridique de l'abus TVA) se rapporte à « un élément subjectif consistant en la volonté d'obtenir un avantage résultant de la réglementation communautaire en créant artificiellement les conditions requises pour son obtention. L'existence d'un tel élément subjectif peut être établie, notamment, par la preuve d'une collusion entre l'exportateur communautaire, bénéficiaire des restitutions, et l'importateur de la marchandise dans le pays tiers »²⁰¹. Par contre, la deuxième préfigure du régime qui sera retenu en matière de TVA en ce qu'il faut qu'il ressorte d'un « ensemble de circonstances objectives d'où il résulte que, malgré un respect formel des conditions prévues par la réglementation communautaire, l'objectif poursuivi par cette réglementation n'a pas été atteint »²⁰². Les termes de cette seconde condition seront repris de manière quasi équivalente pour le test en matière de TVA.

190. Conseil des ministres du 16 mai 2020 : sur proposition du ministre des Finances Alexander De Croo, le Conseil des ministres a approuvé un avant-projet de loi modifiant le Code de la taxe sur la valeur ajoutée en ce qui concerne l'exemption de la taxe en matière de prestations de soins médicaux à la personne ; l'avant-projet a fait l'objet d'un avis positif du Conseil d'Etat. Toutefois, suite à la formation du nouveau gouvernement, la modification de l'article 44 du Code de la TVA est en discussion avec les secteurs concernés.

191. A. SOLDAT, C. DE NEYER et A. VANDENDRIES, « L'exemption de TVA sur les prestations de soins à la personne : un projet de loi et un report », *R.G.F.C.P.*, 2020, n° 7, p. 12.

192. Loi-programme du 20 juillet 2006, *M.B.*, 28 juillet 2006, p. 36921.

193. CJCE, 21 février 2006, *Halifax*, C-255/02 ; *Bupa Hospitals*, C-419/02 ; *University of Huddersfield*, C-223/03.

194. A ce sujet, voy. E. TRAVERSA et E. CECI, « L'abus de droit dans le Code de la T.V.A. : le législateur belge a-t-il véritablement suivi le juge européen ? », *R.G.F.*, 2012, pp. 15-20 ; TH. AFSCHRIFT, in *L'abus fiscal*, Bruxelles, Larquier, 2013, pp. 25-39.

195. K. LENAERTS, « Le juge de l'Union, promoteur de la lutte contre l'abus de droit en matière fiscale », *R.G.C.F.*, 2019/06, p. 433.

196. CJCE, 3 décembre 1974, *Van Binsbergen*, 33/74, point 13 ; CJCE, 5 octobre 1994, *TV10*, C-23/93, point 21 ; CJCE, 10 janvier 1985, *Leclerc*, 229/83, point 27 ; CJCE, 21 juin 1988, *Lair*, 39/86, point 43 ; CJUE, 26 septembre 2019, *YU c. Wallonische Region*, point 34.

197. CJCE, 14 décembre 2000, *Emsland-Stärke*, C-110/99.

198. K. LENAERTS, « Le juge de l'Union, promoteur de la lutte contre l'abus de droit en matière fiscale », *R.G.C.F.*, 2019/06, p. 435.

199. Règlement (CEE) n° 2730/79 de la Commission, du 29 novembre 1979, portant modalités communes d'application du régime des restitutions à l'exportation pour les produits agricoles, *J.O.U.E.*, L 317, 11 décembre 2006, p. 1).

200. *Ibid.*, concl. Av. gén. ALBER, point 70.

201. CJCE, 14 décembre 2000, *Emsland-Stärke*, précité, point 53.

202. *Ibid.*, point 52.

La CJUE a transposé la théorie de l'abus pour la première fois en matière de TVA dans le cadre des arrêts précités *Halifax*, *University of Huddersfield* et *Bupa Hospitals* du 21 février 2006. Intéressons-nous davantage au premier de ces arrêts qui mettait aux prises le fisc anglais et la banque Halifax (assujetti mixte) qui projetait de construire des *call centers* sur quatre sites différents. Compte tenu de son droit à déduction limité, Halifax ne pouvait déduire que 5 % de la TVA grevant les travaux. Dans ce contexte, Halifax et deux sociétés de son groupe ont mis en place une série de conventions ayant permis au groupe de déduire quasiment l'intégralité de la TVA supportée sur les travaux de construction effectués *in fine* intégralement par des tiers.

La CJUE a d'abord constaté que le fait qu'une activité soit potentiellement conduite dans le but d'obtenir un avantage fiscal ou permette effectivement d'obtenir un tel résultat n'empêche pas que cette activité puisse constituer une activité économique et soit en conséquence soumise à la TVA²⁰³. Elle pose ensuite le premier jalon d'importance : « *les justiciables ne sauraient frauduleusement ou abusivement se prévaloir des normes communautaires* »²⁰⁴, en concluant que « *ce principe d'interdiction de pratiques abusives s'applique également au domaine de la TVA* »²⁰⁵ puisqu'il s'agit même d'un objectif reconnu par la sixième directive²⁰⁶. Avant d'exposer les conditions d'existence de l'abus TVA, elle tempère cependant immédiatement le principe en rappelant (ce qu'elle fait systématiquement dans des arrêts ultérieurs²⁰⁷) que les principes de sécurité juridique²⁰⁸ et de libre choix de la voie la moins imposée²⁰⁹ restaient évidemment d'application.

Les conditions cumulatives du régime sont les suivantes : « *D'une part, que les opérations en cause, malgré l'application formelle des conditions prévues par les dispositions pertinentes de la sixième directive et de la législation nationale transposant cette directive, aient pour résultat l'obtention d'un avantage fiscal dont l'octroi serait contraire à l'objectif poursuivi par ces dispositions* » (ci-après « la première condition ») ;

D'autre part, il doit également résulter d'un ensemble d'éléments objectifs que le but essentiel des opérations en cause est l'obtention d'un avantage fiscal. En effet, ainsi que l'a précisé M. l'avocat général au point 89 de ses conclusions, l'interdiction de pratiques abusives n'est pas pertinente lorsque les opérations en cause sont susceptibles d'avoir une justification autre que la simple obtention d'avantages fiscaux » (ci-après la « deuxième condition »)

Il convient d'en analyser la portée.

Quant à la première condition, comme le résume l'avocat général MADURO dans ses conclusions, celle-ci « *correspond à l'élément dit « objectif » mentionné dans l'arrêt Emsland-Stärke. Il s'agit en réalité d'un élément téléologique selon lequel le but et les finalités des normes communautaires qui seraient invoquées de façon abusive sont comparés à la finalité et aux résultats atteints par l'activité en cause. Ce second élément est important, pas seulement parce qu'il fournit la règle par rapport à laquelle doivent être appréciés l'objectif et les résultats de l'activité en question. Il fournit également une protection aux cas dans lesquels le seul objectif de l'activité pourrait être de diminuer la dette fiscale, mais où l'objectif est effectivement le résultat d'un choix entre différents régimes fiscaux que le législateur communautaire entendait laisser ouvert. En conséquence, lorsqu'il n'existe aucune contradiction entre la reconnaissance de la revendication formulée par le contribuable et les buts et résultats poursuivis par la disposition juridique invoquée, on ne saurait affirmer l'existence d'une pratique abusive* »²¹⁰.

La première condition implique de pouvoir identifier l'objectif qui aurait été contrarié par l'octroi de l'avantage fiscal en cause, soit une question variant en fonction des opérations projetées et des assujettis. Différentes affaires concernant des assujettis avec un droit à déduction très limité permettent d'en comprendre la portée²¹¹.

Dans l'arrêt *Halifax* étudié, l'avantage obtenu correspondait à la déduction de l'intégralité de la TVA alors

203. CJCE, 21 février 2006, *Halifax*, C-255/02, points 41 à 57, not. point 55 : « la CJUE l'a constaté au point 26 de l'arrêt du 12 septembre 2000, *Commission/Grèce* (C-260/98, *Rec. p. I-6537*), l'analyse des définitions des notions d'assujetti et d'activités économiques met en évidence l'étendue du champ d'application couvert par la notion d'activités économiques et son caractère objectif, en ce sens que l'activité est considérée en elle-même, indépendamment de ses buts ou de ses résultats ».

204. *Ibid.*, point 68.

205. *Ibid.*, point 70.

206. *Ibid.*, point 71.

207. CJCE, 21 février 2008, *Part Services*, C-425/06, point 47 ; CJCE, 22 décembre 2010, *Weald Leasing*, C-103/09, point 27, CJCE, 22 décembre 2010, *RBS*, C-227/09, point 54 ; CJUE, 17 décembre 2015, *WebMindLicenses*, C-419/14, point 42.

208. CJCE, 21 février 2006, *Halifax*, précité, point 72 : « toutefois, ainsi que la Cour l'a rappelé à maintes reprises, la législation communautaire doit également être certaine et son application prévisible pour les justiciables. Cet impératif de sécurité juridique s'impose avec une rigueur particulière lorsqu'il s'agit d'une réglementation susceptible de comporter des charges financières, afin de permettre aux intéressés de connaître avec exactitude l'étendue des obligations qu'elle leur impose ».

209. *Ibid.*, point 73 : « En outre, il résulte de la jurisprudence que le choix, pour un entrepreneur, entre des opérations exonérées et des opérations imposées peut se fonder sur un ensemble d'éléments, et notamment des considérations de nature fiscale tenant au régime objectif de TVA. Lorsque l'assujetti a le choix entre deux opérations, la sixième directive ne lui impose pas de choisir celle qui implique le paiement du montant de la TVA le plus élevé. Au contraire, ainsi que l'a rappelé M. l'avocat général au point 85 de ses conclusions, l'assujetti a le droit de choisir la structure de son activité de manière à limiter sa dette fiscale ».

210. CJCE, 21 février 2006, *Halifax*, C-255/02 ; *Bupa Hospitals*, C-419/02 ; *University of Huddersfield*, C-223/03, concl. Av. gén. MADURO, point 88.

211. On renvoie également le lecteur à l'arrêt anglais *Pendragon* illustrant l'existence d'un abus lié au détournement du régime de la marge. Dans cette affaire, le montage mis en place par les assujettis impliqués leur permettait de vendre des voitures de démonstration d'occasion dans le cadre du régime de la marge, dans des circonstances où la TVA avait non seulement été facturée auparavant, mais aussi entièrement récupérée (voy. Supreme court of the United Kingdom, *HMRC v Pendragon plc* [2015] UKSC 37, [2015] 1 WLR 2838, <http://www.bailii.org/uk/cases/UKSC/2015/37.html>, spec. les points 15 et 30).

que, par application des règles du droit à déduction, ce droit aurait dû être limité au pourcentage déterminé par le prorata de cet assujetti²¹². Ainsi, la CJUE a entendu spécifiquement et uniquement censurer un montage par lequel un assujetti effectuant des opérations exemptées tente de bénéficier d'une déduction de la TVA dans des proportions supérieures à son prorata de déduction effectif.

Il n'est cependant pas question d'abus pour l'assujetti exempté qui, plutôt que d'acquiescer immédiatement un bien, a recours à un *leasing* et étale ainsi le paiement de la TVA sur la durée totale du contrat. La CJUE a en effet estimé dans son arrêt *Weald leasing* qu'« il ne saurait être reproché à un assujetti de choisir une opération de crédit-bail lui procurant un avantage consistant, ainsi qu'il ressort de la décision de renvoi, dans l'échelonnement du paiement de sa dette fiscale, plutôt qu'une opération d'achat, qui ne lui procure pas un tel avantage, dès lors que la TVA relative à cette opération de crédit-bail est dûment et intégralement payée »²¹³. Une attention toute particulière doit, nous semble-t-il, être réservée quant à la reconstitution du montant de TVA qui sera payé en définitive dans le cadre d'une telle opération d'étalement, la CJUE précisant qu'« une opération de crédit-bail portant sur un bien n'implique pas, en soi, que le montant de la TVA relative à cette opération soit inférieur à celui qui aurait été versé en cas d'achat de ce bien »²¹⁴. Cette analyse a du reste été adoptée par la Court of appeal (England and Wales) dans son arrêt du 12 mai 2016²¹⁵ rendu dans l'affaire *University of Huddersfield* suite à l'arrêt éponyme de la CJUE. Dans cette affaire, l'assujetti exempté avait procédé à une opération de *sale & lease back* lui ayant permis de récupérer toute la TVA alors que son droit à déduction était limité, ce qui constitue nécessairement un abus fiscal au vu de la jurisprudence *Halifax*²¹⁶. Pour la Cour anglaise, la situation en cause est totalement différente du montage de l'arrêt *Weald Leasing* où tout ce qui s'est passé en termes fiscaux a été un étalement du paiement de la TVA irrécupérable sur une période donnée, l'avantage n'étant rien de plus qu'un avantage de trésorerie²¹⁷.

Le point de vue suivant lequel ne peut être constitutif d'abus le simple étalement du paiement de la TVA plutôt que de sa prise en charge immédiate doit être approuvé en ce qu'il constitue pour nous une correcte application tant de la directive TVA que du principe du choix de la voie la moins imposée. Pour autant qu'au terme, la TVA due soit versée conformément au prorata de déduction (sujet à variation) de l'assujetti, l'étalement du paiement de la TVA ne peut donc être perçu comme un avantage dont l'octroi serait contraire à l'objectif du régime de neutralité.

La deuxième condition touche à la finalité de l'opération : « cette finalité – qui ne doit pas être confondue avec l'intention subjective des participants à ces activités – doit être objectivement déterminée sur la base de l'absence de toute autre justification économique de l'activité que celle de créer un avantage fiscal. En conséquence, cet élément peut être considéré comme un élément d'autonomie. En réalité, lorsque les autorités nationales l'appliquent, elles doivent déterminer si l'activité en cause a une base autonome qui, si les considérations fiscales sont mises à part, est en mesure de la doter d'une justification économique quelconque dans les circonstances de l'espèce »²¹⁸.

Il est en conséquence évident qu'il n'y a pas lieu de rechercher l'intention de l'assujetti, mais de vérifier si objectivement la finalité de la structure n'a aucune autre justification économique qu'un avantage fiscal. Le fait de ne pas analyser la volonté de l'assujetti ressort de l'arrêt *Halifax* en ce que pour mener à bien le test, la juridiction nationale « peut prendre en considération (1) le caractère purement artificiel de ces opérations ainsi que (2) les liens de nature juridique, économique et/ou personnelle entre les opérateurs impliqués dans le plan de réduction de la charge fiscale »²¹⁹. Les éléments à prendre en considération ne permettent donc pas d'examiner l'état d'esprit avec lequel l'assujetti agit. Par ailleurs, la CJUE semble hésiter quant à la portée de cette condition, prétendant dans l'arrêt *Halifax* que le but essentiel de l'opération est l'obtention d'un avantage, tandis que dans des arrêts subséquents elle prétend qu'il faudrait que ce soit le seul et unique but de l'opération²²⁰. Tout ceci étant

212. CJCE, 21 février 2006, *Halifax*, précité, points 78 et 80 : *En ce qui concerne l'objectif du régime des déductions de la sixième directive, il convient de rappeler que celui-ci vise à soulager entièrement l'entrepreneur du poids de la TVA due ou acquittée dans le cadre de toutes ses activités économiques. Le système commun de TVA garantit, par conséquent, la neutralité quant à la charge fiscale de toutes les activités économiques, quels que soient les buts ou les résultats de ces activités, à condition que les dites activités soient, en principe, elles-mêmes soumises à la TVA (...). Or, permettre à des assujettis de déduire la totalité de la TVA payée en amont alors que, dans le cadre de leurs transactions commerciales normales, aucune opération conforme aux dispositions du régime des déductions de la sixième directive ou de la législation nationale le transposant ne leur aurait permis de déduire ladite TVA, ou ne leur aurait permis d'en déduire qu'une partie, serait contraire au principe de neutralité fiscale et, partant, contraire à l'objectif dudit régime* (nous soulignons).

213. CJCE, 22 décembre 2010, *Weald Leasing*, C-103/09, point 34.

214. *Ibid.*, points 35 à 38.

215. Court of Appeal (England and Wales), *University of Huddersfield Higher Education Corporation v Revenue and Customs Commissioners*, [2016] EWCA Civ 440, [2016] STC 1741, <http://www.bailii.org/ew/cases/EWCA/Civ/2016/440.html>

216. *Ibid.*, point 37 : « *read fairly and as a whole, it seems to me to identify the tax advantage as the entitlement to claim 100 per cent of the input tax as a deduction rather than the much smaller percentage which, as a supplier of mainly exempt supplies, the University would have been able to deduct under normal circumstances* ».

217. *Ibid.*, point 40 : « *This is quite unlike Weald Leasing, where in the view of the CJEU all that happened in fiscal terms was a spreading of the payment of irrecoverable VAT over a period. The advantage in that case was no more than a cash flow advantage* ».

218. CJCE, 21 février 2006, *Halifax*, C-255/02 ; *Bupa Hospitals*, C-419/02 ; *University of Huddersfield*, C-223/03, concl. Av. gén. MADURO, point 87.

219. CJCE, 21 février 2006, *Halifax*, précité, point 81.

220. CJCE, 21 février 2008, *Part service*, C-425/06, point 40 ; CJUE, 19 juillet 2012, *A-Oy*, point 62 ; CJUE, 17 juillet 2014, arrêt *Equoland*, C-272/13, point 39 ; CJUE, 10 juillet 2019, *Kuršu zeme*, point 35. Comme le commente TH. AFSCHRIFT, « *il est par conséquent impossible de déterminer avec certitude s'il doit s'agir du but essentiel ou de l'unique but, mais il est par contre certain que la notion de 'but principal' doit être exclue* » (TH. AFSCHRIFT, *L'abus fiscal*, o.c. p. 33 et références citées).

entendu que « l'interdiction des pratiques abusives, en tant que principe d'interprétation, n'est plus pertinente lorsque l'activité économique exercée est susceptible d'avoir une justification autre que la simple obtention d'avantages fiscaux vis-à-vis des autorités fiscales »²²¹.

Si la question des liens entre opérateurs ne présente pas nécessairement de difficulté²²², la CJUE a eu l'occasion de préciser ce qu'elle entendait par le caractère purement artificiel d'une opération dans un arrêt *Newey* du 20 juin 2013²²³. Dans cette affaire, M. Newey, effectuait des opérations de courtage exempté de TVA au Royaume-Uni. Afin de développer son activité, celui-ci avait recours à des prestations de publicité soumises à TVA. Ses activités étant exemptées, il ne pouvait pas déduire la TVA sur les prestations à l'entrée. En conséquence, cet assujetti a constitué la société « Alabaster » située à Jersey, une partie du territoire britannique où la directive TVA n'est pas d'application. Alabaster faisait appel à une société spécialisée dans la publicité et également établie à Jersey, « Wallace Barnaby ». Ce faisant, aucune TVA n'était appliquée sur les prestations de publicité et aucune TVA n'était applicable sur les activités de Alabaster. L'administration fiscale anglaise considérait cependant que, d'une part, les services de publicité étaient effectués au Royaume-Uni au profit direct de M. Newey et y étaient en conséquence soumis à la TVA et que, d'autre part, les services de courtage étaient fournis également directement par M. Newey au Royaume-Uni en exemption de TVA, celui-ci continuant à se charger (contre rémunération) du traitement demandes de prêt pour le compte de Alabaster.

Dans un premier temps, la CJUE part du principe que les stipulations contractuelles reflètent « normalement la réalité économique et commerciale » et qu'elles constituent « un élément à prendre en considération lorsqu'il s'agit d'identifier le prestataire et le bénéficiaire dans une opération de « prestation de services »²²⁴. Cependant, elle constate que « parfois, certaines stipulations contractuelles ne reflètent pas totalement la réalité économique et commerciale des opérations »²²⁵, ce qui serait le cas si « lesdites stipulations contractuelles constituent un montage purement artificiel qui ne correspond pas à la réalité économique et commerciale des opérations »²²⁶.

Dans cette affaire, si conformément aux stipulations contractuelles il n'est pas contesté que la société établie à Jersey fournisse formellement les prestations, « compte tenu de la réalité économique des relations commerciales existant entre, d'une part, M. Newey, Alabaster et les prêteurs ainsi que, d'autre part, M. Newey, Alabaster et Wallace Barnaby, telle qu'elle résulte de la décision de renvoi et, notamment, des éléments de fait mentionnés par l'Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) dans la troisième question, il ne peut être exclu que l'utilisation et l'exploitation effectives des services en cause au principal aient eu lieu au Royaume-Uni, au bénéfice de M. Newey »²²⁷. La CJUE invite dès lors la juridiction nationale à « vérifier si les stipulations contractuelles ne reflètent pas véritablement la réalité économique et si c'est M. Newey, et non pas Alabaster, qui était effectivement le fournisseur des services de courtage en crédit en cause et le bénéficiaire des prestations de services de publicité fournies par Wallace Barnaby »²²⁸. Si tel devait être le cas, les stipulations contractuelles devraient être définies de manière à « rétablir la situation telle qu'elle aurait existé en l'absence des opérations constitutives de cette pratique abusive »²²⁹, soit à rendre inopposables les contrats existants et considérer M. Newey comme le prestataire et le bénéficiaire direct.

En définitive, la *Court of Appeal (England and Wales)* a jugé le 17 avril 2018 que M. Newey n'avait finalement pas commis d'abus fiscal notamment au regard de la deuxième condition de l'arrêt *Halifax* notamment en ce qu' « il ne serait pas conforme au principe de neutralité fiscale, ou à l'exigence de sécurité juridique, que le traitement TVA des opérations ou des arrangements puisse différer selon que l'opérateur, ou une personne liée ou associée, a précédemment effectué des opérations similaires à travers une structure différente, et que ces opérations passées ont donné lieu à un assujettissement à la TVA plus onéreuse que les opérations ou arrangements en question »²³⁰, les opérations n'étant pas artificielles²³¹.

En conclusion, l'administration fiscale a de plus en plus tendance à se prévaloir de l'article 1, § 10 du Code de la TVA face à des situations d'ingénierie fiscale. Dans la pratique, nous constatons néanmoins fréquemment qu'elle considère, à tort, que l'abus fiscal serait rencontré chaque fois qu'une opération ne présenterait (selon elle) aucun autre but que l'obtention

221. CJCE, 21 février 2006, *Halifax*, C-255/02 ; *Bupa Hospitals*, C-419/02 ; *University of Huddersfield*, C-223/03, concl. Av. gén. MADURO, point 89.

222. Voy. l'arrêt CJCE, 21 février 2008, *Part Services*, précité.

223. CJUE, 20 juin 2013, *Paul Newey*, C-653/11.

224. *Ibid.*, point 43.

225. *Ibid.*, point 44.

226. *Ibid.*, point 45.

227. *Ibid.*, point 48.

228. *Ibid.*, point 49.

229. *Ibid.*, point 50.

230. *Court of Appeal (England and Wales), Revenue and Customs Commissioners v Paul Newey*, [2018] EWCA Civ 791, [2015] UKUT 300, <http://www.bailii.org/ew/cases/EWCA/Civ/2018/791.html>, point 234, traduction libre.

231. *Ibid.*, points 257 et 258, traduction libre.

d'un avantage sur le plan de la TVA (déduction, étalement, etc.). C'est évidemment oublier que les deux conditions du test de l'arrêt *Halifax* sont *cumulatives*.

Outre la démonstration de l'existence d'une opération ne pouvant se justifier autrement que par l'obtention d'un avantage (deuxième condition), il convient de rappeler que la Cour de cassation a décidé par son arrêt du 11 mai 2017 qu'il appartient systématiquement à l'administration fiscale de démontrer avec minutie quel est l'objectif contrarié par l'opération projetée (première condition) étant entendu que « *la simple existence d'un montage juridique complexe est insuffisante pour établir l'existence d'une pratique abusive et, par conséquent, pour justifier le rejet du droit à déduction de la TVA* »²³².

Il est à déplorer qu'en pratique, l'administration fiscale se contente d'invoquer l'existence d'un avantage (déduction de la TVA, exemption, taux réduit, etc.) pour justifier sa position entraînant ainsi une situation paradoxale (au niveau de la réponse au relevé de régularisation) reportée (au niveau des tribunaux) qui est à nouveau aux risques et périls des assujettis qui ne réclament que la correcte application de la loi fiscale.

4. La TVA en pleine mutation

4.1. Les taux de TVA

4.1.1. Principes

En matière de taux de TVA, la directive TVA impose le cadre juridique suivant²³³. Chaque Etat membre détermine un taux de TVA normal qui correspond à un pourcentage de la base d'imposition du bien ou de la prestation de services. Ce taux doit être le même pour ces deux types d'opérations et ne peut être inférieur à 15 %.

Les Etats membres disposent par ailleurs de la possibilité d'appliquer un voire deux taux réduits. Ces taux réduits ne peuvent que s'appliquer aux livraisons de biens et aux prestations de services énumérés par l'annexe III de la Directive. Ces taux ne peuvent, en principe pas être inférieurs à 5 %.

Le champ d'application des taux réduits est revu, tous les deux ans, par le Conseil européen sur la base d'un rapport de la Commission européenne. Notons que le

bénéfice des taux réduits n'est pas acquis aux services fournis par voie électronique²³⁴.

L'annexe III de la Directive reprend notamment les biens et services suivants dans sa liste : les denrées alimentaires destinées à la consommation humaine et animale, la distribution d'eau, les produits pharmaceutiques normalement utilisés pour les soins de santé, la prévention des maladies et le traitement à des fins médicales et vétérinaires, y compris les produits utilisés à des fins de contraception et de protection hygiénique féminine, les équipements médicaux destinés à soulager ou traiter des handicaps, le transport de personnes et des bagages qui les accompagnent, la fourniture, y compris en location dans les bibliothèques, de livres, journaux et périodiques, le droit d'admission aux spectacles, théâtres, cirques, concerts, etc., la réception de services de radiodiffusion et de télévision, les prestations de services fournies par les écrivains, compositeurs et interprètes et les droits d'auteur qui leur sont dus, la livraison, construction, rénovation et transformation de logements fournis dans le cadre de la politique sociale, la rénovation et la réparation de logements privés, à l'exclusion des matériaux qui représentent une part importante de la valeur du service fourni, l'hébergement fourni dans des hôtels et établissements similaires, les services de restaurant et de restauration, la fourniture de boissons pouvant être exclue, le droit d'admission aux manifestations sportives, le droit d'utilisation d'installations sportives, la livraison de biens et la prestation de services par des organismes reconnus comme ayant un caractère social par les Etats membres et engagés dans des œuvres d'aide sociale et de sécurité sociale, dans la mesure où ces opérations ne sont pas exemptées, la fourniture de soins médicaux et dentaires ainsi que les cures thermales dans la mesure où ces prestations ne sont pas exemptées, etc.

Enfin, il existe des taux spéciaux pour lesquels certains Etats membres de l'Union européenne ont été autorisés à déroger aux règles susmentionnées (« dérogations de statu quo » convenues lors de l'adhésion de ces Etats à l'Union européenne²³⁵). Dès lors, certains biens et services se voient appliquer des taux réduits alors qu'ils ne sont pas repris dans l'annexe III ou des taux inférieurs à 5 %.

Ce cadre juridique imposé aux Etats membres date de 1993²³⁶.

232. C. AMAND, « Rejet de déduction de la TVA : ne pas confondre une violation du droit avec l'abus de droit », *Sem. Fisc.*, 2018/2, n° 316, p. 1 note sous Cass. 11 mai 2017.

233. Articles 96 à 129 de la Directive 2006/112/CE du 28 novembre 2006, o.c.

234. La Directive 2018/1713 du 6 novembre 2018 modifiant la directive 2006/112/CE en ce qui concerne les taux de TVA appliqués aux livres, journaux et périodiques autorise les Etats membres à appliquer un taux de TVA réduit aux livres, journaux et périodiques, mais uniquement si ces publications ne consistent pas entièrement ou d'une manière prédominante en un contenu musical ou vidéo (*J.O.U.E.*, L286, 14 novembre 2018).

235. Fiche d'information de la Commission européenne, « Questions et réponses sur le paquet TVA », Bruxelles, 18 janvier 2018, www.ec.europa.eu. Il s'agit de taux qui étaient déjà en place au 1^{er} janvier 1991.

236. I. MASSIN, « Taux de TVA réduits : la balle est dans le camp des Etats membres », *Le Fiscalogues*, 2018, n° 1551, p. 7.

En Belgique, l'arrêté royal n° 20 fixe les différents taux de TVA²³⁷. Ainsi, le taux normal de TVA est de 21 %. Les deux taux réduits sont de 12 % et de 6 %. Il existe également un taux spécial de 0 %. Les biens et services pouvant bénéficier de ces différents taux sont mentionnés aux tableaux A, B et C de l'annexe de l'arrêté royal en question. Ce taux de 0 % est en vigueur depuis l'instauration de la TVA en Belgique et est uniquement applicable aux publications de périodiques²³⁸.

La Belgique soumet au taux de 6 % notamment les livraisons de bâtiments, destinés à l'enseignement scolaire ou universitaire²³⁹. L'application de ce taux, en vigueur depuis le 1^{er} janvier 2016, semble contraire à la Directive²⁴⁰. Le Conseil d'Etat a relevé que la Directive ne reprend pas dans son annexe III un point relatif à la construction de bâtiments scolaires. L'annexe III vise uniquement la livraison, construction, rénovation et transformation de logements fournis dans le cadre de la politique sociale. La Belgique semble donc avoir été au-delà de ce qui est permis.

En janvier 2018, la Commission européenne a proposé de nouvelles règles en matière de taux de TVA²⁴¹ à la suite de sa communication relative à la mise en place d'un espace TVA unique et définitif dans l'Union européenne²⁴².

D'après la Commission européenne, « ce système définitif reposera sur l'accord intervenu entre les législateurs de l'Union selon lequel le système de TVA devrait se fonder sur le principe de la taxation dans le pays de destination des biens, ce qui signifie que les règles fiscales selon lesquelles le fournisseur des biens perçoit la TVA auprès de son client seront étendues aux opérations transfrontières. A elle seule, cette modification devrait permettre de réduire la fraude à la TVA transfrontière de 40 milliards d'EUR par an »²⁴³.

S'agissant des taux, la Commission européenne estime que « les règles actuelles ne tiennent pas pleinement compte de l'évolution technologique et économique ». Par ailleurs, « les règles en matière de taux n'ont jamais été modifiées en adéquation avec » l'évolution de la TVA qui tend « vers un système de plus en plus fondé sur le principe de destination »²⁴⁴.

La Commission européenne rappelle également que « conformément au principe de subsidiarité, l'Union ne peut agir que si et dans la mesure où certains objectifs ne peuvent pas être atteints de manière suffisante par les Etats membres et peuvent être mieux réalisés au niveau de l'Union. Les règles actuelles font que les Etats membres se heurtent à un processus lent et difficile pour étendre l'application des taux réduits à de nouveaux domaines, étant donné que toutes les décisions doivent être prises à l'unanimité. En conséquence, la directive TVA devient obsolète, par exemple en ce qui concerne les produits bénéficiant d'avancées technologiques »²⁴⁵.

Fort de ces constats, la Commission européenne propose un cadre juridique relatif aux taux qui réduirait la marge de manœuvre des Etats membres. Ainsi, ceux-ci « disposeraient de la même liberté en matière de fixation des taux de TVA »²⁴⁶.

Avec ses nouvelles règles, la mise en place de taux réduits par les Etats membres doit jouer à la faveur du consommateur final, et ce, tout en poursuivant un objectif d'intérêt général²⁴⁷.

La marge de manœuvre laissée aux Etats membres dans la proposition de la Commission européenne consiste à les autoriser à appliquer au maximum deux taux réduits d'au moins 5 %. A côté de ces deux taux réduits, les Etats membres sont autorisés à adopter un taux réduit inférieur à 5 % et une exemption avec droit à déduction de la TVA supportée en amont.

Le taux normal de TVA appliqué par les Etats membres reste supérieur à 12 %.

L'annexe III existante sera quant à elle, supprimée et remplacée par une annexe IIIbis qui contiendra non pas une liste des biens et services pouvant bénéficier des taux réduits, mais une liste des biens et services ne pouvant pas en bénéficier. Il s'agit de biens et services pour lesquels l'application de taux réduits pourrait engendrer des distorsions de concurrence. Le champ d'application de cette liste « négative » sera réexaminé tous les cinq ans par la Commission européenne.

Cette liste négative contient notamment les biens et services suivants : prestations des agences de voyages,

237. Arrêté royal 20 du 20 juillet 1970 fixant le taux de la taxe sur la valeur ajoutée et déterminant la répartition des biens et des services selon ces taux, *M.B.*, 31 juillet 1970.

238. J. VAN DYCK, « Publications électroniques : 0 ou 6 % de TVA à partir du 1^{er} avril 2019 », *Le Fiscalogues*, 2019, n° 1601, p. 1.

239. Rubrique XL du Tableau A de l'annexe à l'arrêté royal n° 20, *loc.cit.*

240. J. VAN DYCK, « Construction et rénovation de bâtiments scolaires : 6 % de TVA dès le 1/1/2016 », *Le Fiscalogues*, 2015, n° 1456, p. 1.

241. Communiqué de presse du 18 janvier 2018, « TVA : plus de souplesse en matière de taux de TVA, moins de formalités administratives pour les petites entreprises », www.ec.europa.eu

242. Communication de la Commission au Parlement européen, au Conseil et au Comité économique et social européen, COM (2016) 148 final.

243. *Ibid.*

244. *Ibid.*

245. *Ibid.*

246. Proposition de Directive du Conseil modifiant la directive 2006/112/CE en ce qui concerne les taux de taxe sur la valeur ajoutée, COM (2018) 20 final.

247. *Ibid.*

les biens soumis au régime de la marge, les boissons alcoolisées, les produits à base de tabac, les produits informatiques, électroniques et optiques, les équipements électriques, les meubles, les instruments de musique, etc.

A l'état actuel du projet, l'annexe IIIbis ne mentionne pas les travaux de construction relatifs à des bâtiments scolaires. Dès l'adoption de cette nouvelle directive, la Belgique ne serait plus en infraction potentielle avec les règles actuelles.

Dans le cadre de taux de TVA sur les travaux immobiliers de construction, ces nouvelles règles permettraient également d'envisager, par exemple, l'application du taux réduit de 6 % pour la construction de nouveaux hôpitaux dont l'existence relève incontestablement de l'intérêt général. Dans une période de crise sanitaire, une telle mesure d'aide permettrait d'alléger la charge fiscale qui pèse sur les établissements de soins.

4.1.2. Les taux de TVA réduits en tant qu'outils de relance économique

Le gouvernement ainsi que l'administration de la TVA se sont montrés extrêmement réactifs dans le cadre de la crise sanitaire afin, notamment, de diminuer l'impact de la TVA sur des opérateurs économiques poussés dans leurs derniers retranchements.

En effet, des taux de TVA réduits ont été adoptés, de manière temporaire, sur les gels hydroalcooliques et les masques buccaux²⁴⁸ ; les hôpitaux bénéficient d'une franchise de TVA à l'importation et de droit de douane sur le matériel COVID²⁴⁹ ; un taux réduit de 6 % de la TVA a été adopté à l'égard de services de restaurant et de restauration (à l'exclusion des boissons alcoolisées)²⁵⁰ ; etc.

Dans ce cadre, un avant-projet de loi-programme²⁵¹ a été adopté prévoyant l'application du taux réduit de 6 % pour les travaux de démolition-reconstruction conjointes sur l'ensemble du territoire, de manière temporaire, soit du 1^{er} janvier 2021 au 31 décembre 2022²⁵².

Cette mesure, incitant fiscal pour les contribuables et pour le secteur de la construction, a été prise en

raison de la crise du coronavirus : les carnets de commandes des entrepreneurs sont vides et les nouvelles commandes sont retardées. Il est argué qu'elle permettra l'acquisition à moindre coût d'un logement neuf. Enfin, l'exposé des motifs relève l'impact écologique positif de l'accélération du renouvellement d'une partie du patrimoine résidentiel.

Le bénéficiaire du taux réduit à la démolition-reconstruction serait soumis à 5 conditions cumulatives.

(1) Le bâtiment, après l'exécution des travaux de démolition et reconstruction, est utilisé comme habitation unique²⁵³ et à titre principal comme habitation propre²⁵⁴.

Le bâtiment démolit ne devait pas être en lui-même un bâtiment d'habitation. La démolition du bâtiment doit être totale, elle doit concerner un bâtiment entier.

(2) Le bâtiment a, après l'exécution des travaux de démolition et reconstruction, une superficie totale habitable qui n'excède pas 200 m².

Les espaces utilisés à l'exercice d'une activité économique sont pris en compte dans le calcul.

(3) Le maître d'ouvrage-personne physique, doit remettre une déclaration préalablement à l'administration de la TVA au moment où la taxe devient exigible, contenant les informations suivantes.

Une mention expresse que :

- le bâtiment sera utilisé comme habitation unique et à titre principal comme habitation propre ;
- le maître d'ouvrage-personne physique y aura son domicile ;
- le bâtiment a une superficie totale habitable qui n'excède pas 200m².

Une copie du permis d'urbanisme et une copie du (des) contrat(s) d'entreprise doivent être joints.

(4) Le moment où la taxe devient exigible doit survenir au plus tard le 31 décembre de l'année de la première occupation ou de la première mise en service.

Cette limitation a pour but d'éviter que le taux réduit ne s'applique à des travaux de finition qui

248. Arrêté royal du 5 mai 2020 modifiant 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 en ce qui concerne les masques buccaux et les gels hydroalcooliques, *M.B.*, 7 mai 2020 ; Circulaire 2020/C/65 du 8 mai 2020 concernant le taux réduit de TVA temporaire pour les masques buccaux et gels hydroalcooliques dans le cadre de la lutte contre le Coronavirus Covid-19, www.fisconetplus.be

249. Circulaire 2020/C/54 du 17 avril 2020, www.fisconetplus.be

250. Arrêté royal du 8 juin 2020 modifiant 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 en ce qui concerne les mesures visant à soutenir le secteur de l'horeca, *M.B.*, 12 juin 2020 ; Circulaire 2020/C/86 relative au taux réduit de 6 % services de restaurant et de restauration, www.fisconetplus.be

251. <https://finances.belgium.be/fr/loi-programme/tva-6-pourcent-demolition-reconstruction>

252. I. MASSIN, « La TVA à 6 % pour la démolition et la reconstruction en 2021 et 2022 », *Le Fiscalogues*, 2020, n° 1682, p. 3.

253. Tant les biens situés en Belgique qu'à l'étranger sont pris en compte. Toutefois, il n'est pas tenu compte des autres habitations dont le maître d'ouvrage-personne physique est, en vertu d'une succession, copropriétaire, nu-propiétaire ou usufruitier.

254. Il s'agit du logement que la personne concernée occupe personnellement. Toutefois, moins de 50 p.c. du bâtiment peut être utilisé pour l'exercice d'une activité économique.

interviendraient bien après le moment où le bâtiment est réellement occupé.

(5) Les factures doivent notamment constater l'existence des différents éléments justifiant l'application du taux réduit de 6 %.

Ces conditions doivent être appliquées durant minimum 5 ans suivant la première occupation.

Par ailleurs, le taux réduit est susceptible de s'appliquer aux maîtres d'ouvrages personnes physiques ou morales qui donnent le bâtiment d'habitation en location à une agence immobilière sociale ou le laissent donner en location dans le cadre d'un mandat de gestion accordé à une agence sociale. Dans le cadre de la politique sociale, les conditions d'application du taux réduit doivent être maintenues pendant 15 ans suivant la première occupation.

Enfin, le bénéfice du taux réduit concerne également les promoteurs immobiliers qui investissent dans l'achat de parcelles bâties en vue d'y créer de nouveaux logements soit sous la forme de maison, soit sous la forme d'appartements afin de les livrer à un particulier pour soit en faire son habitation unique et, à titre principal, son habitation propre, soit la donner en location pour une longue durée à ou par l'intermédiaire d'une agence immobilière sociale. Les mêmes conditions que celles évoquées ci-avant sont applicables.

Même si cette mesure apparaît comme un incitant non négligeable, il nous semble, après avoir interrogé le secteur que la temporalité limitée pourrait réduire à néant la relance économique escomptée.

En effet, afin de bénéficier pleinement de la mesure, il serait nécessaire que le maître d'ouvrage-personne physique ou encore le promoteur immobilier soit, au 1^{er} janvier 2021, sur le point de construire. Cela implique qu'il ait déjà obtenu le permis d'urbanisme et anticipé la réalisation du plan d'exécution puisque la période de construction en tant que telle peut être estimée entre 20 et 24 mois.

Si le projet de démolition-reconstruction est envisagé dans une des communes bruxelloises et que celui-ci est entamé le 1^{er} janvier 2021 par le dépôt du permis d'urbanisme, nos interlocuteurs, professionnels du secteur immobilier résidentiel, nous indiquent qu'il est irréalisable de mener à bien ledit projet endéans une période de 2 ans. A bon entendeur, salut !

4.2. La TVA et le e-commerce

4.2.1. Localisation des prestations de services

Le 1^{er} janvier 2010 sont entrées en vigueur les nouvelles règles de localisation des prestations de services.

Depuis cette date, les règles de localisation des prestations de services font une distinction fondamentale entre les prestations fournies à un assujetti à la TVA agissant en tant que tel (B2B) et les prestations fournies à des non assujettis à la TVA (B2C)²⁵⁵.

Il ressort de la jurisprudence de la CJUE²⁵⁶, que la qualité d'assujetti est appréciée sur la base des critères énoncés à l'article 9 de la directive TVA.

Sur la base de cette disposition, « *est considéré comme « assujetti » quiconque exerce, d'une façon indépendante et quel qu'en soit le lieu, une activité économique, quels que soient les buts ou les résultats de cette activité* ».

Notons qu'en droit belge, l'article 21, § 1 du Code de la TVA précise ce qu'il faut entendre par « assujetti ». Sont donc visés les assujettis qui répondent à cette notion sur la base de l'article 4 du Code de la TVA, l'assujetti qui exerce également des activités ou effectue des opérations qui ne sont pas considérées comme étant des opérations visées à l'article 2 ainsi que la personne morale non assujettie qui est identifiée à la TVA.

Depuis le 1^{er} janvier 2010, la règle générale en B2B est la localisation de la prestation au lieu d'établissement du preneur de services. Cette règle est reprise à l'article 21, § 2 du Code de la TVA. Si le preneur de services est établi dans un autre Etat que le prestataire, ce dernier ne facture pas de TVA, il fera application du régime général de report de perception²⁵⁷. L'article 21, § 3 du Code reprend toute une série d'exceptions à la règle générale.

En revanche, en B2C, la règle générale est celle qui existait avant l'entrée en vigueur de cette distinction fondamentale, à savoir la localisation des prestations de services au lieu du preneur de services (article 21bis du Code de la TVA.). L'article 21bis, § 2 du Code connaît également une série d'exceptions. Ces exceptions sont relativement plus nombreuses en B2C qu'en B2B. Certaines de ces exceptions sont identiques tant en B2B qu'en B2C. Tel est le cas par exemple de la localisation de prestations de services relatives à un bien immeuble.

255. I. MASSIN, « Nouvelles règles de localisation : projet de loi publié », *Le Fiscologue*, 2009, n° 1177, p. 3.

256. CJUE, 21 octobre 2004, *Banque Bruxelles Lambert SA c. Etat belge*, C-8/03, n° 37.

257. I. MASSIN, « Paquet TVA : la règle B2B soulève des problèmes pratiques », *Le Fiscologue*, 2009, n° 1165, p. 4 ; voy. égal. Article 51, § 2, 1° du Code de la TVA.

4.2.2. Services de télécommunication, de radiodiffusion et de télévision et services fournis par voie électronique

L'une des exceptions en B2C concerne la localisation des prestations de services relatives aux services de télécommunications, de radiodiffusion et de télévision, et de services fournis par voie électronique.

Cette exception, telle que rédigée dans les termes contenus dans le CTVA à ce jour²⁵⁸, est entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2015.

Ces prestations sont localisées à l'endroit où le preneur de services est établi ou a son domicile ou sa résidence principale²⁵⁹.

Dès lors, que l'on soit dans le cadre d'une relation B2C (par application de l'exception reprise à l'article 21bis, § 2, 9^o du CTVA) ou B2B (par application de la règle générale reprise à l'article 21, § 2 du CTVA), les prestations de services de télécommunication, de radiodiffusion et de télévision et services électroniques seront localisées dans le pays du preneur.

La distinction relative à la qualité du preneur reste importante afin de pouvoir déterminer le redevable de la TVA²⁶⁰.

Notons toutefois que dans le cadre d'une relation B2C, la localisation de telles prestations est maintenue à l'endroit où le siège de son activité économique est établi lorsque les trois conditions suivantes sont remplies :

- le prestataire est établi dans un seul Etat membre ;
- les services sont fournis à des personnes non assujetties établies, domiciliées ou qui ont leur résidence habituelle dans Etat membre différent de celui dans lequel est établi le prestataire ;
- la valeur totale, hors TVA, des prestations de services ne dépasse pas, au cours de l'année civile en cours, 10.000 euros ou sa contre-valeur en monnaie nationale, et n'a pas dépassé ce seuil au cours de l'année civile précédente.

Dans les cas où le prestataire remplit les trois conditions susmentionnées, il dispose néanmoins de la

possibilité d'opter pour que ces prestations de services soient localisées au lieu du preneur non assujetti. Cette option vaut pour deux années consécutives.

Cette exception à la règle de localisation dans le pays du preneur a été ajoutée en 2019²⁶¹ afin de permettre aux start-ups et aux micro-entreprises qui vendent des services en ligne de bénéficier d'un régime simplifié²⁶². Ce seuil de 10.000 euros porte sur le chiffre d'affaires total réalisé dans l'ensemble des Etats membres et ne s'applique donc pas par Etat membre.

Services concernés

Les services de radiodiffusion et de télévision étaient définis par l'article 58bis du CTVA dans sa version applicable au 1^{er} janvier 2015 comme comprenant « les services consistant en la fourniture de contenus audio et audiovisuels tels que les programmes de radio ou de télévision fournis au grand public via des réseaux de communication par un fournisseur de services de médias et sous la responsabilité éditoriale de celui-ci, pour l'écoute ou le visionnage simultanés, sur la base d'une grille de programmes »²⁶³. Actuellement, cette définition n'est plus reprise ni à l'article 58bis du CTVA ni à l'article 18 du CTVA. Il s'agit cependant d'une définition européenne reprise sous le règlement 282/2011²⁶⁴.

Les services de télécommunication sont les services « ayant pour objet la transmission, l'émission, et la réception de signaux écrits, images et sons ou informations de toute nature, par fils, par radio, par moyens optiques ou par d'autres moyens électromagnétiques, y compris la cession et la concession d'un droit d'utilisation de moyens pour une telle transmission, émission et réceptions »²⁶⁵.

La définition relative aux services fournis par voie électronique est, quant à elle, bien reprise à l'article 18, § 1^{er} alinéa 2, 16^o du CTVA. On regrette le manque de rigueur sur le plan légistique.

Sur la base de cet article, « sont notamment considérés comme tels, les services fournis par voie électronique ayant pour objet la fourniture et l'hébergement de sites informatiques, la maintenance à distance

258. Les règles de localisation pour les services fournis par voie électronique existent en effet depuis le 1^{er} juillet 2003. A ce sujet, voyez I. MASSIN, « Régime TVA du e-commerce : à partir du 1^{er} juillet 2003 », *Le Fiscalogues*, 2003, n° 887, p. 5.

Quant aux services de télécommunications, les règles définissant et localisant ces prestations sont entrées en vigueur le 1^{er} janvier 2000. C'est à cette date également que les services de radiodiffusion et de télévision sont soumis aux mêmes règles de localisation que les services de télécommunication. A ce sujet, voyez P. VANDENDRIESSCHE, « Services de télécommunication : le régime belge », *Le Fiscalogues*, 2000, n° 736, p. 3.

259. Article 21bis, § 2, 9^o du Code de la TVA.

260. I. MASSIN, « Elargissement des règles de localisation pour les services immobiliers », *Le Fiscalogues*, 2013, n° 1361, p. 4.

261. Loi du 11 février 2019 modifiant le Code de la taxe sur la valeur ajoutée en ce qui concerne le traitement des bons et les régimes particuliers applicables aux services de télécommunication, de radiodiffusion et de télévision ou aux services électroniques fournis à des personnes non assujetties, *M.B.*, 22 février 2019.

262. Th. VANHEE et I. MASSIN, « E-commerce et e-books : proposition pour un nouveau régime TVA », *Le Fiscalogues*, 2017, n° 1504, p. 4.

263. V. BIDOUL, Y. COLSON et autres, « Régime spécial applicable aux assujettis non établis qui fournissent par voie électronique des services à des personnes non assujetties », *in TVA expert*, www.monkey.be

264. Article 6ter, § 1 du Règlement d'exécution 282/2011 du 15 mars 2011 portant mesures d'exécution de la directive 2006/112/CE relative au système commun de la taxe sur la valeur ajoutée, *J.O.U.E.*, L 77, 23 mars 2011.

265. Article 18, § 1^{er}, alinéa 2, 14^o du Code de la TVA.

de programmes et d'équipement, la fourniture de logiciels et la mise à jour de ceux-ci, la fourniture d'images, de textes et d'informations et la mise à disposition de bases de données, la fourniture de musique, de films et de jeux, y compris les jeux de hasard ou d'argent, d'émissions ou de manifestations politiques, culturelles, artistiques, sportives, scientifiques ou de divertissement et la fourniture de services d'enseignement à distance ».

« Guichet unique » – « MOSS »

C'est également à la date du 1^{er} janvier 2015 que le système du « guichet unique » ou « MOSS » (*Mini-one-stop shop*) pour l'acquittement de la TVA pour les prestataires de services européens a été mis en œuvre²⁶⁶.

Ce système, connu sous le nom de « VAT on e-services » était déjà en vigueur pour les prestataires de services établis hors de l'Union européenne depuis 2003²⁶⁷.

Il a été étendu aux opérateurs européens en raison notamment de la discrimination résultant de la localisation des prestations au lieu d'établissement du prestataire. Ainsi, un preneur non assujéti avait tout intérêt à contracter avec un prestataire européen établi dans un Etat membre où le taux de TVA applicable à la prestation de services est le plus bas²⁶⁸.

Notons que ce système de guichet unique ou MOSS ne peut être appliqué lorsque le prestataire de services électronique bénéficie l'exception à la règle de localisation contenue à l'article 21*bis*, § 2, 9^o du CTVA, soit lorsque son chiffre d'affaires ne dépasse pas le seuil de 10.000 euros²⁶⁹.

Par ailleurs, ce guichet unique a été créé pour éviter que les prestataires fournissant des services électroniques soient contraints de solliciter un numéro de TVA dans chaque Etat membre dans lequel sont localisées ces prestations et, par conséquent, d'introduire une déclaration TVA dans chacun de ces Etats membres.

Via ce régime simplifié, le prestataire ne dépose qu'une seule déclaration TVA spéciale dans laquelle est repris l'ensemble des services électroniques effectués au profit de preneurs non assujéti à la TVA. Le

numéro d'identification TVA qu'il se voit attribuer est composé de 10 chiffres et est précédé des lettres UE²⁷⁰.

A partir du 1^{er} juillet 2021, ce régime sera applicable à l'ensemble des services fournis par un assujéti non établi sur le territoire de l'Union européenne à une personne non assujéti qui est établie dans un Etat membre²⁷¹.

Assujéti établis hors UE

Pour les assujéti établis en dehors de l'Union européenne, ce régime particulier est repris à l'article 58*ter* du CTVA. Lorsqu'ils fournissent des services électroniques à des particuliers établis sur le territoire de l'Union européenne, ces prestataires sont redevables de la TVA relative à ces services en raison de la localisation de ceux-ci. Ils ont dès lors l'obligation de se faire enregistrer dans l'Etat membre dans lequel ils fournissent des services électroniques à destination de preneurs non assujéti.

Lorsqu'un prestataire étranger établi hors de l'Union européenne fournit ce type de services à des preneurs non assujéti établis dans différents Etats membres, il doit, en principe, se faire identifier à la TVA dans chacun de ces Etats.

Le régime particulier contenu à l'article 58*ter* du CTVA, adopté sur base de la Directive 2002/38/CE²⁷², permet au prestataire étranger non établi sur le territoire de l'Union européenne de choisir un Etat membre dans lequel il s'enregistrera à des fins TVA.

Pour pouvoir bénéficier de ce régime, l'entreprise étrangère ne doit ni avoir le siège de son activité économique dans l'Union européenne, ni un établissement stable. Si tel est le cas, l'entreprise étrangère peut se prévaloir du régime MOSS EU.

Lorsque qu'il opte pour l'identification pour le MOSS, le prestataire en question paiera la TVA dont il est redevable pour l'ensemble de ses prestations de services électroniques sur le territoire de l'Union au Trésor de l'Etat membre dans lequel il est enregistré, à charge pour ce dernier de répartir les recettes fiscales entre les différents Etats membres concernés²⁷³.

266. I. MASSIN, « Élargissement des règles de localisation pour les services immobiliers », o.c.

267. Loi du 22 avril 2003 visant à modifier le code de la taxe sur la valeur ajoutée, *M.B.*, 13 mai 2003.

268. V. BIDOUL, Y. COLSON et autres, « Régime spécial applicable aux assujéti non établis qui fournissent par voie électronique des services à des personnes non assujéti », o.c.

269. V. BIDOUL, Y. COLSON et autres, « Adaptation aux nouvelles règles de localisation à compter du 1^{er} janvier 2019 », in *TVA expert*, www.monkey.be

270. V. BIDOUL, Y. COLSON et autres, « Régime spécial applicable aux assujéti non établis qui fournissent par voie électronique des services à des personnes non assujéti », o.c.

271. Voyez à ce sujet la modification de l'article 58*ter* du CTVA prévue par l'avant-projet de loi disponible sur le lien suivant : <https://finances.belgium.be/fr/Actualites/directives-europ%C3%A9ennes-en-mati%C3%A8re-de-tva-sur-le-commerce-%C3%A9lectronique-dans-la-loi-belge>

272. Directive 2002/38/CE du 7 mai 2002 modifiant, en partie à titre temporaire, la directive 77/388/CEE en ce qui concerne le régime de la taxe sur la valeur ajoutée applicable aux services de radiodiffusion et de télévision et à certains services fournis par voie électronique, *J.O.U.E.*, L. 128, 15 mai 2002.

273. I. MASSIN, « Régime TVA du e-commerce : à partir du 1^{er} juillet 2003 », *Le Fiscologue*, 2003, n° 887, p. 5.

En Belgique, l'enregistrement au régime MOSS se fait de manière totalement automatisée via le portail Intervat, module MOSS²⁷⁴.

Le prestataire est tenu de déposer une déclaration trimestrielle, par voie électronique, reprenant l'ensemble de ses prestations de services de télécommunication, de radiodiffusion et de télévision et de services électroniques fournis à un preneur de services non assujetti. Il doit également tenir un registre reprenant les opérations auxquelles se rapporte le régime spécial.

Ce régime particulier qui permet l'identification à la TVA dans un seul Etat membre ne permet en revanche pas la déduction de la TVA supportée en amont par le prestataire dans la déclaration trimestrielle reprenant l'ensemble des services électroniques fournis.

Pour cette TVA, le prestataire devra en demander la restitution conformément à la procédure prévue par la treizième directive²⁷⁵. En Belgique, la procédure est décrite à l'article 9, § 2 de l'arrêté royal n° 4²⁷⁶. Pratiquement, cette demande est introduite via un formulaire 803 à envoyer au Centre PME Matières Spécifiques de l'administration fiscale²⁷⁷.

Enfin, soulignons que ce régime particulier est facultatif. Les entreprises bénéficiant de ce régime ne devront pas désigner de représentant responsable conformément à l'article 55, § 1^{er} du CTVA.

Assujettis établis dans l'UE

Le régime particulier pour les assujettis établis dans l'Union européenne est analogue au régime décrit ci-dessus. Il est repris à l'article 58^{quater} du CTVA.

L'application de ce régime particulier en Belgique concerne tant l'entreprise qui a établi le siège de son activité économique en Belgique que l'entreprise qui a établi le siège de son activité principale en dehors de l'Union européenne, mais qui dispose d'un établissement stable en Belgique. Si l'entreprise étrangère dispose de plusieurs établissements stables dans l'Union européenne, ils peuvent s'inscrire dans l'Etat membre de leur choix²⁷⁸.

Ne peuvent donc bénéficier du régime MOSS en Belgique, l'entreprise étrangère qui a établi le siège de son activité économique dans un autre Etat membre et l'entreprise étrangère dont le siège de son activité économique est établi en dehors de l'Union européenne qui ne dispose pas d'établissement stable en Belgique même si elle a fait agréer un représentant responsable en Belgique²⁷⁹.

Notons que la déclaration spéciale ne reprend pas les services fournis dans le pays d'établissement. Ces opérations sont effectivement à reprendre dans la déclaration périodique ordinaire de l'assujetti²⁸⁰. Elle ne reprend pas non plus les services électroniques fournis à des non-assujettis établis dans un Etat membre dans lequel le prestataire dispose d'un établissement stable, ces opérations étant à reprendre dans la déclaration périodique à la TVA à déposer dans cet Etat membre²⁸¹.

Ce régime est également facultatif et ne permet pas non plus la déduction de la TVA via la déclaration périodique. Le remboursement de la TVA étrangère se fait via Intervat, conformément à l'arrêté royal n° 56²⁸².

Enfin, la facturation est, conformément à l'article 53^{decies}, § 1, alinéa 2 du CTVA, « soumise aux règles applicables dans l'Etat membre dans lequel le prestataire ou le fournisseur qui se prévaut de l'un des régimes particuliers prévus par les articles 58^{ter} et 58^{quater}, est identifié ».

L'article 58^{quater} du CTVA contenant le régime « MOSS UE » sera modifié dès le 1^{er} juillet 2021. En effet, le champ des opérations visées par ce régime particulier sera étendu aux ventes à distance intra-communautaires de biens, aux livraisons de biens à l'intérieur d'un Etat membre effectuées par des interfaces électroniques facilitant ces livraisons.

4.2.3. E-commerce – Déclaration OSS

Fin de l'année 2016, la Commission européenne a proposé une série de mesures relatives au commerce électronique dont l'une d'elles concernait notamment

274. V. BIDOUL, Y. COLSON et autres, « Régime spécial applicable aux assujettis non établis qui fournissent par voie électronique des services à des personnes non assujetties – Inscription dans l'Etat membre d'identification », o.c.

275. Treizième directive 86/560/CEE du 17 novembre 1986 du Conseil en matière d'harmonisation des législations des Etats membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires – Modalités de remboursement de la taxe sur la valeur ajoutée aux assujettis non établis sur le territoire de la Communauté, J.O.C.E., L.326, 21 novembre 1986.

276. Arrêté royal n° 4 du 29 décembre 1969 relatif aux restitutions en matière de taxe sur la valeur ajoutée, M.B., 31 décembre 1969.

277. Procédure décrite sur <https://finances.belgium.be/fr/entreprises/tva/international/remboursement-de-la-tva-etrangere>

278. V. BIDOUL, Y. COLSON et autres, « Assujettis visés par le MOSS européen », in *TVA expert*, www.monkey.be

279. *Ibid.*

280. I. MASSIN, « Mini guichet unique : enregistrement possible à partir du 1^{er} octobre 2014 », *Le Fiscalogues*, 2014, n° 1397, p. 9.

281. V. BIDOUL, Y. COLSON et autres, « Assujettis visés par le MOSS européen », o.c.

282. Arrêté royal n° 56 du 9 décembre 2009 relatif aux remboursements en matière de taxe sur la valeur ajoutée en faveur des assujettis établis dans un Etat membre autre que l'Etat membre de remboursement, M.B., 17 décembre 2009.

Voy. égal, le point 10 relatif au délai de conclusion en matière de remboursement transfrontalier de la TVA repris dans la circulaire administrative 2020/C/89 relative aux modifications apportées aux arrêtés royaux 1, 7, 10, 24, 31, 35, 46 et 56 en matière de TVA par l'arrêté royal du 07.11.2019, dd. 30.06.2020, www.fisconetplus.be

l'élargissement du régime MOSS aux ventes à distance et à l'importation des biens de faible valeur²⁸³.

Les objectifs généraux de ces mesures sont le bon fonctionnement du marché intérieur, la compétitivité des entreprises de l'Union européenne et la nécessité d'assurer une imposition effective de l'économie numérique²⁸⁴.

Ventes à distance

Les ventes à distance sont les ventes de biens effectués par un assujetti établi dans un Etat membre au bénéfice d'une personne non assujettie établie dans un autre Etat membre et pour lesquels le vendeur assure directement ou indirectement le transport des biens ou leur expédition.

Dès lors que ces livraisons de biens dépassent un certain seuil de chiffre d'affaires dans le pays de destination, elles sont localisées dans ce pays avec, pour conséquences, la soumission de cette vente à la TVA du pays du client et partant, l'identification à la TVA du vendeur dans ce pays²⁸⁵.

Le seuil européen se situe entre 35.000 et 100.000 euros, l'article 15 du Code de la TVA reprenant celui de 35.000 euros pour la Belgique.

La croissance économique du secteur du e-commerce a exposé les difficultés du régime des ventes à distance, notamment concernant le dépassement du seuil fixé dans chaque Etat membre afin de déterminer si le vendeur doit facturer la TVA du pays de l'acheteur.

A partir du 1^{er} juillet 2021²⁸⁶, ces seuils seront supprimés. Dès lors, toute vente à distance est directement soumise à la TVA du pays de l'acheteur, nécessitant en principe une identification préalable du vendeur dans le pays de l'acheteur.

La suppression de ces seuils est accompagnée d'une extension du système « MOSS » (*Mini-one-stop shop* – Mini guichet unique) qui est à cette occasion rebaptisé en « OSS » (*One-stop shop* – Guichet

unique), tout à la fois figure de proue et centre névralgique du nouveau régime.

Demeurant facultatif, ce régime permettra aux entreprises de déclarer leurs opérations concernées dans une déclaration périodique unique qui reprendra le chiffre d'affaires réalisé et la TVA due dans chaque Etat membre²⁸⁷.

Dès lors qu'une entreprise opte pour ce régime, elle sera tenue de déclarer toutes les ventes à distance intracommunautaires ainsi que tous les services électroniques fournis à des non-assujettis qu'elle réalise dans un Etat membre où elle n'est pas établie²⁸⁸.

Par ailleurs, le seuil de 10.000 euros pour les start-ups et les micro-entreprises sera étendu aux ventes à distance. Tant que le seuil n'est pas dépassé, le vendeur peut choisir de facturer la TVA de son propre pays²⁸⁹.

Importation de biens de faible valeur

Sur la base de l'arrêté royal n° 7, les importations de biens dont la valeur globale n'excède pas 22 euros sont admises définitivement en exonération de la TVA²⁹⁰. Tout contribuable qui importe des biens en Belgique dont la valeur n'excède pas 22 euros peut bénéficier de cette exemption.

La fraude portant sur ces importations (la valeur reprise pour les biens n'est pas correcte ou les biens déclarés ne sont pas les bons) est évaluée à un milliard d'euros par an pour l'ensemble des Etats membres²⁹¹.

Le nouveau régime supprime cette exemption qui est remplacée par la perception de la TVA sur toutes les importations de biens dans l'Union européenne.

Toutefois, un régime particulier d'importation sera instauré, à savoir le « guichet unique à l'importation » ou « IOSS » (*Import One-stop shop*). Ce régime concerne la vente à distance de biens dont la valeur intrinsèque ne dépasse pas 150 euros et qui est effectuée à partir d'un Etat établi hors de l'Union européenne²⁹². Le seuil de 150 euros est le seuil sous lequel aucun droit à l'importation ne doit être payé²⁹³.

283. Th. VANHEE et I. MASSIN, « E-commerce et e-books : proposition pour un nouveau régime TVA », *Le Fiscalogues*, 2017, n° 1504, p. 4.

284. Proposition de Directive du Conseil modifiant la directive 2006/112/CE et la directive 2009/132/CE en ce qui concerne certaines obligations en matière de taxe sur la valeur ajoutée applicables aux prestations de services et aux ventes à distance de biens, COM (2016) 757 final.

285. I. MASSIN, « L'Europe approuve le nouveau régime TVA applicable à l'e-commerce », *Le Fiscalogues*, 2017, n° 1547, p. 9.

286. A l'origine, le régime devait entrer en vigueur au 1^{er} janvier 2021. Toutefois, en raison de la crise sanitaire (COVID-19), les Etats membres disposent de 6 mois supplémentaires pour adapter leurs systèmes informatiques aux nouvelles règles en matière de commerce électronique (Décision 2020/1109 du 20 juillet 2020 modifiant les directives 2017/2455 et 2019/1995 en ce qui concerne les dates de transposition et d'application en réaction à la pandémie de COVID-19, J.O.U.E., L. 244, 29 juillet 2020).

287. G. CRISTIAENSEN et Ch. SCHEDLER, « Commerce électronique – publication des notes explicatives dd.02.12.2020 » in *TVA expert*, www.monkey.be

288. *Ibid.*

289. I. MASSIN, « L'Europe approuve le nouveau régime TVA applicable à l'e-commerce », o.c.

290. Arrêté royal n° 7 du 29 décembre 1992 relatif aux importations de biens pour l'application de la taxe sur la valeur ajoutée, M.B., 31 décembre 1992.

291. Th. VANHEE et I. MASSIN, « E-commerce et e-books : proposition pour un nouveau régime TVA », o.c.

292. G. CRISTIAENSEN et Ch. SCHEDLER, « Commerce électronique – publication des notes explicatives dd.02.12.2020 » o.c.

293. I. MASSIN, « L'Europe approuve le nouveau régime TVA applicable à l'e-commerce », o.c.

Sur la base de ce régime²⁹⁴, le lieu de livraison de tels biens est situé dans l'Etat membre d'arrivée du transport ou de l'expédition. Cette vente est donc soumise à la TVA dans l'Etat membre d'arrivée des biens transportés ou expédiés. En déclarant ces opérations dans la déclaration IOSS, celles-ci seront exemptées de TVA à l'importation. La TVA sera due sur la vente à distance au taux en vigueur dans l'Etat d'établissement du client non assujetti.

Places de marché

Actuellement, le vendeur est responsable du versement de la TVA due sur la vente de biens à une personne non assujettie, et ce, même si cette vente a lieu par le biais d'une interface électronique telle une place de marché (Amazon, Fnac, etc.).

Ces interfaces seront, dès le 1^{er} juillet 2021, considérées comme faisant partie de la chaîne de transactions lorsqu'elles interviennent dans la vente du bien et que le vendeur n'est pas établi dans l'Union européenne²⁹⁵.

Ainsi, les plates-formes agiront en tant qu'acheteur des biens en question et en tant que revendeur de ces biens au client final non assujetti. Elles auront l'obligation de déclarer l'achat et la revente subséquente pour laquelle elles devront s'acquitter de la TVA de l'Etat membre du client.

Il résulte de ce qui précède que toute livraison facilitée par une interface sera scindée en deux opérations distinctes.

Le transport des biens sera, quant à lui, attribué à la livraison que l'interface effectue auprès du client final. Le seuil de 150 euros est également applicable.

Cette mesure a pour objectif de garantir une perception plus efficace de la TVA.

Avant-projet de loi

Un avant-projet de loi a été publié fin du mois d'octobre 2020 par le ministre des Finances dans le cadre de sa consultation publique relative aux règles TVA applicables au commerce électronique²⁹⁶. Cet avant-projet de loi reprend de nouvelles définitions et met en musique les règles contenues dans les directives européennes relatives aux prestations de services, aux ventes à distances et à certaines livraisons intérieures de biens à l'origine de ces modifications²⁹⁷.

Par conséquent, ce nouveau système aura sans nul doute pour effet de lutter contre la fraude fiscale et les importations non déclarées dans l'Union européenne.

Par ailleurs l'application du (I)OSS facilitera la charge administrative des assujettis concernés. Enfin, ce système nous semble d'emblée perfectible puisqu'un formalisme accru reste d'application quant à la restitution de la TVA.

294. Notons que lorsque le régime particulier n'est pas utilisé pour les biens dont la valeur intrinsèque ne dépasse pas 150 euros, il est prévu un régime particulier pour la déclaration et le paiement de la TVA à l'importation dont peut se prévaloir la personne qui présente lesdits biens à la douane pour le compte de la personne destinataire de ces biens.

La personne qui présente ces biens à la douane pour le compte du destinataire est l'agent en douane ou le prestataire logistique.

Ce régime prévoit que la personne à laquelle les biens sont destinés est redevable de la TVA due pour l'importation.

L'agent en douane sera donc, en application de ce régime, responsable de la déclaration et du paiement de la TVA due par l'acquéreur lors de l'importation de ces biens.

Le fait que la personne non assujettie soit redevable de la TVA à l'importation pourrait entrer en conflit avec l'article VI.4 du Code de droit économique belge qui prévoit que « le prix indiqué est le prix total à payer par le consommateur, en ce compris la taxe sur la valeur ajoutée, toutes autres taxes, ainsi que le coût de tous les services à payer obligatoirement en supplément par le consommateur ».

Dès lors, si une entreprise belge vend à ses clients non assujettis des biens dont la valeur est inférieure à 150 euros et qui proviennent d'un Etat tiers, et qu'elle choisit de ne pas appliquer le régime IOSS, elle devra être attentive au prix annoncé à son client qui doit comprendre toutes les taxes.

295. I. MASSIN, « L'Europe approuve le nouveau régime TVA applicable à l'e-commerce », o.c.

296. Cette consultation a été clôturée le 11 novembre 2020. Le commentaire général sur les réactions reçues n'est, à notre connaissance, pas encore publié. Les documents mis à disposition des citoyens belges pour cette consultation sont disponibles sur la page suivante : <https://finances.belgium.be/fr/Actualites/directive-s-europ%C3%A9ennes-en-mati%C3%A8re-de-tva-sur-le-commerce-%C3%A9lectronique-dans-la-loi-belge>

297. Directive 2017/2455 du 5 décembre 2017 modifiant la directive 2006/112/CE et la directive 2009/132/CE en ce qui concerne certaines obligations en matière de taxe sur la valeur ajoutée applicables aux prestations de services et aux ventes à distance de biens, *J.O.U.E.*, L. 348, 29 décembre 2017.

Directive 2019/1995 du 21 novembre 2019 modifiant la directive 2006/112/CE en ce qui concerne les dispositions relatives aux ventes à distance de biens et à certaines livraisons intérieures de biens, *J.O.U.E.*, L. 310, 2 décembre 2019.

Les livraisons de biens à l'intérieur de l'UE – Un itinéraire pavé de bonnes intentions mais la simplification reste un leurre

Yves BERNAERTS,

Conseiller fiscal certifié ITAA – chargé de cours à l'EPHEC (spécialisation en sciences fiscales)

TABLE DES MATIÈRES

1. Avertissement	38
2. Rappel	38
3. La législation applicable avant le 1 ^{er} janvier 1993	38
4. Le régime dit transitoire applicable à partir du 1 ^{er} janvier 1993	40
4.1. Localisation des livraisons avec transport d'un Etat membre vers un autre Etat membre	40
4.2. Instauration d'une quatrième opération imposable	41
4.3. Ventes à distance – Régime applicable jusqu'au 30 juin 2021	42
4.4. Les livraisons avec montage ou installation par le fournisseur ou pour son compte	44
5. Le régime des ventes à distance intracommunautaires applicable au 1 ^{er} juillet 2021	46
6. Conclusion	47

1. Avertissement

Les numéros 3/2020 et 7/2020 de cette revue avaient fait l'objet de deux succincts examens relatifs au volet de la réforme entrant en application le 1^{er} janvier 2020 et baptisée avec beaucoup d'optimisme « *Quick fixes* ». Il y est renvoyé pour plus de détails à cet égard¹.

La présente contribution a pour seul objet de très sommairement retracer l'évolution des livraisons de biens à l'intérieur de l'UE (d'un Etat membre vers un autre Etat membre), de mettre en évidence quelques-uns des périls principaux pour les entreprises et de succinctement en mesurer la tendance : l'évolution s'inscrit-elle dans le cadre d'une harmonisation simplificatrice dont les entreprises actives dans l'UE seraient les principales bénéficiaires ?

2. Rappel

Le 25 mars 1957, lorsque les six pays signataires du Traité de Paris (CECA), à savoir la République fédérale

d'Allemagne (RFA), la Belgique, la France, l'Italie, le Luxembourg et les Pays-Bas, décident d'intégrer plus avant leurs économies, la réforme des systèmes de taxes indirectes s'impose déjà comme un passage obligé vers la réalisation des objectifs essentiels du Traité de Rome.

A l'époque, la plupart des pays européens appliquent aux échanges de biens un système de taxe dit cumulatif : à chaque stade de la fabrication ou de la commercialisation, la taxe payée au stade précédent fait partie de la base imposable.

Le 11 avril 1967, la CEE jette les bases d'un nouveau système commun de taxe sur le chiffre d'affaires : la TVA (introduction en Belgique, le 1^{er} janvier 1971).

L'article 1 § 1 de la deuxième directive du Conseil du 11 avril 1967 (Directive 67/228/CEE) prévoit que les Etats membres instituent, selon un système commun, une taxe sur le chiffre d'affaires dénommée « Taxe sur la Valeur Ajoutée ».

La « Taxe sur la Valeur Ajoutée » ne constitue rien d'autre qu'une dénomination sous laquelle la taxe est connue du grand public.

3. La législation applicable avant le 1^{er} janvier 1993

Une première modification substantielle de cette taxe commune sur le chiffre d'affaires est réalisée par la 6^{ème} directive TVA qui est transposée en Belgique le 1^{er} janvier 1978². C'est hélas encore et toujours, malgré une foudroyante multitude de modifications, le socle de la législation actuelle.

Trois opérations imposables coexistent à cette époque : la livraison de biens, la prestation de services et l'importation.

1. « *Quick fixes or escape room – Le régime 2020 en matière de livraisons intracommunautaires – Un slogan suffit-il à induire une solution ?* », Y. BERNAERTS, RGFCP, 2020/3, p. 4 et suiv. et « *La réforme 2020 dite des « Quick fixes – Les lents demains : la cavillation reste en vogue* », Y. BERNAERTS, RGFCP, 2020/7, p. 19 et suiv.
2. Sixième directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des Etats membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires – Système commun de taxe sur la valeur ajoutée : assiette uniforme – J.O., L 145, 13.6.1977, p. 1-40.

Ben TERRA écrivait lucidement en 2003 à l'égard de la 6^{ème} directive qu'il s'agit d'un « *miracle géria-trique* »³.

Encore que la 6^{ème} directive ait fait l'objet d'une refonte (renumérotation des articles) par la Directive 2006/112/CE⁴, cette refonte s'apparente à un lifting : une cosmétique de l'apparence ne peut masquer un contenu identique qui continue à générer bien des interrogations dans l'interprétation.

En voici un témoignage : « *Beyond the everyday world, [...] lies the world of value added tax (VAT), a kind of fiscal theme park in which factual and legal realities are suspended or inverted* »⁵ qui peut se traduire comme suit : « Au-delà du monde ordinaire, [...] s'étend le monde de [la TVA], une sorte de parc à thème fiscal où les réalités factuelles et juridiques n'ont plus cours ou sont mises sens dessus dessous ».

En bref, avant le 1^{er} janvier 1993, l'existence des frontières intérieures avait deux conséquences pour les échanges de biens entre Etats membres :

- les taxations à l'importation ;
- les détaxations à l'exportation (par voie d'exemption de la livraison).

Contrairement à la vague nostalgique de retour aux frontières internes qui, tel un virus, se répand peu à peu dans l'UE, il faut savoir que l'existence de frontières internes était génératrice de situations périlleuses bien réelles.

A titre d'exemple, mentionnons les circonstances qui ont donné naissance aux arrêts Schul de la CJCE en raison du fait que ces arrêts doivent être considérés comme des jalons importants dans la construction du marché intérieur par l'affirmation que les avantages y relatifs concernent aussi, en dehors du commerce professionnel, les particuliers effectuant des opérations économiques⁶.

Le litige opposait la société à responsabilité limitée Gaston Schul Douane Expéditeur BV, transitaire en douane, à l'inspecteur des droits d'importation et des accises de Roosendaal. Schul avait importé le 16 février 1979 un bateau de plaisance et de sport à l'état de bien d'occasion sur l'ordre et pour le compte d'un particulier domicilié aux Pays-Bas, lequel avait

acheté ce bateau à Cannes à un particulier domicilié à Monaco. L'inspecteur des droits d'importation et des accises avait appliqué à Schul une taxe sur le chiffre d'affaires au titre de l'importation.

L'intéressé a introduit auprès de l'inspecteur une réclamation concernant l'application de la taxe sur le chiffre d'affaires à l'importation, en alléguant que le bateau avait déjà été frappé d'une taxe sur le chiffre d'affaires à l'intérieur de la Communauté, à savoir la France, et qu'il n'y avait pas de détaxe à l'exportation. L'inspecteur a cependant rejeté la réclamation au motif que l'imposition est intervenue conformément aux dispositions de la loi néerlandaise relative à la taxe sur le chiffre d'affaires.

Selon la CJCE, il y avait obligation de diminuer le montant de la TVA exigible de la part résiduelle de la TVA de l'Etat membre d'exportation encore incorporée dans la valeur du bien au moment de son importation.

Le Traité CEE contient en effet un principe d'interdiction de discrimination fiscale : une taxation à l'importation ne peut déboucher sur une charge supplémentaire grevant les produits importés par rapport aux produits nationaux⁷.

Comme la CJCE l'a précisé par après : « *l'article 95 du traité CEE doit recevoir une interprétation large, de manière à permettre d'appréhender tous les procédés fiscaux qui porteraient atteinte, que ce soit de façon directe ou indirecte, à l'égalité de traitement entre les produits nationaux et les produits importés. L'interdiction portée par cet article doit ainsi s'appliquer toutes les fois qu'une imposition fiscale est de nature à décourager l'importation de biens originaires d'autres Etats membres au profit de productions nationales* »⁸.

Concrètement, pour calculer la TVA due à l'importation dans l'hypothèse visée à l'arrêt Schul, il fallait procéder comme suit :

- la base imposable à la TVA * taux applicable dans l'Etat membre d'importation est représenté par « x » tandis que « y » est le montant de la TVA résiduelle étrangère (de l'Etat membre d'exportation) encore comprise dans la valeur du bien ;
- la TVA finalement due est égale à « x » – « y ».

3. Voir la préface de Ben Terra in « 6^{ème} directive TVA », Y. Bornaerts, Larcier, 2003, p. 7.

4. Directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (J.O., 2006, L 347, p. 1, ainsi que rectificatifs J.O.U.E 2007, L 335, p. 60, et J.O.U.E. 2015, L 323, p. 31, ci-après la « directive TVA »).

5. Court of Appeal (England and Wales), judgment of 9 October 2001 in *Royal and Sun Alliance Insurance Group Plc v. Commissioners of Customs & Excise, Case No: A3/2000/3463, STC [2001] 1476 at 54/58*.

6. CJCE, arrêt Schul, 5 mai 1982, C-15/81 et arrêt du 21 mai 1985, C-47/84 – Pour les conséquences en Belgique, voir encore Q.R., Chambre, sess. ord. 1990-1991, n° 160, question n° 747 (Loones), 17 avril 1991.

7. CJCE, arrêt Schul, 5 mai 1982, C-15/81, point 31.

8. CJCE, arrêt Bergandi, 8 mars 1988, C-252/86, point 25 – Pour un commentaire de cet arrêt, se référer à BERLIN, D., Revue trimestrielle de droit européen 1988 p. 347-380.

4. Le régime dit transitoire applicable à partir du 1^{er} janvier 1993

Le régime transitoire de la TVA applicable aux livraisons de biens à l'intérieur de l'UE a été principalement mis en place, en vue de l'abolition des frontières intérieures le 1^{er} janvier 1993, par la directive 91/680⁹.

Depuis cette date, les taxations à l'importation et les détaxations à l'exportation pour les échanges entre les Etats membres ont été supprimées définitivement¹⁰.

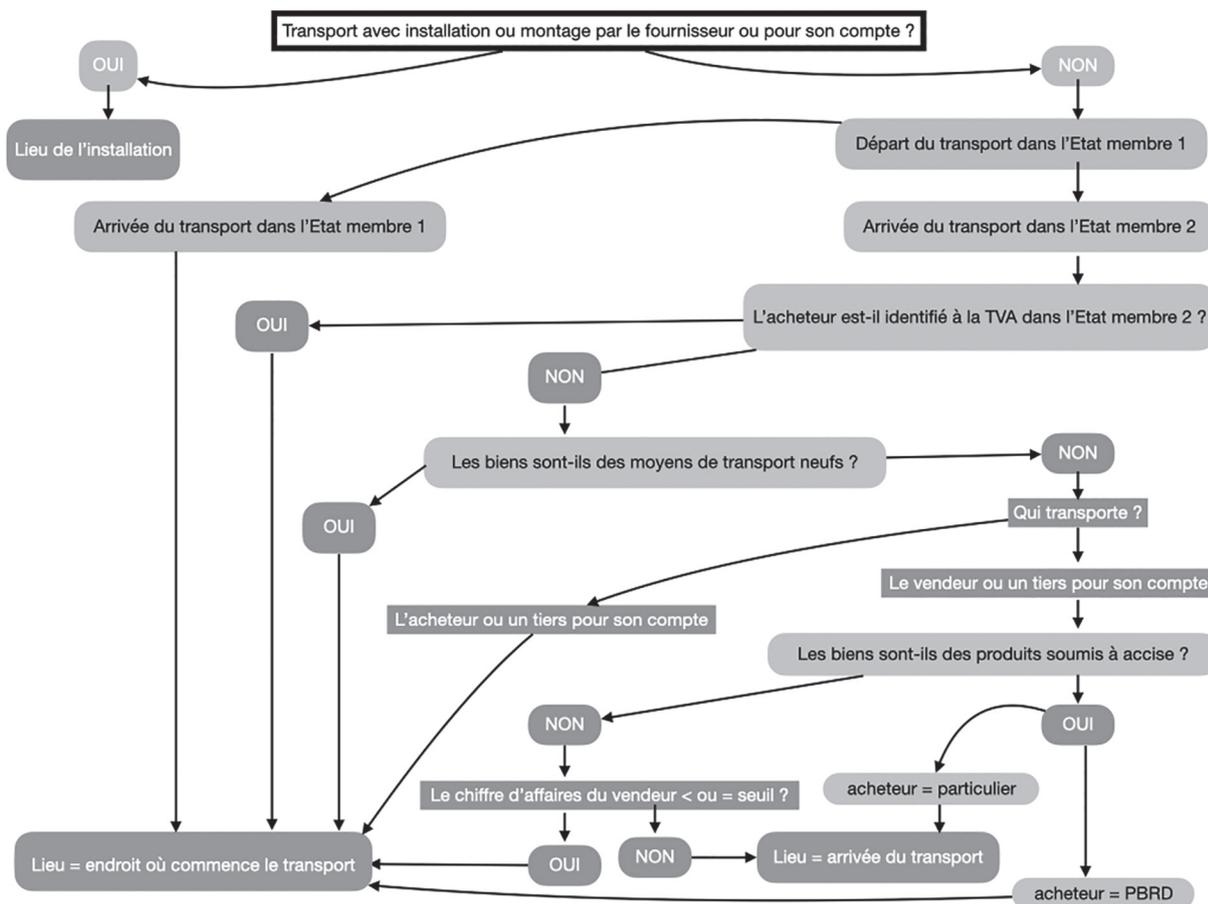
D'entrée, rappelons que l'expression « échanges entre les Etats membres » vise aussi bien les livraisons à des assujettis que celles qui sont réalisées au profit de non-assujettis¹¹.

4.1. Localisation des livraisons avec transport d'un Etat membre vers un autre Etat membre

Depuis le 1^{er} janvier 1993, les livraisons de biens avec transport d'un Etat membre vers un autre Etat membre peuvent être localisées selon trois critères :

- à l'endroit où commence le transport (Etat membre de départ)¹² ;
- à l'endroit de l'arrivée du transport (Etat membre d'arrivée)¹³ ;
- à l'endroit du montage ou de l'installation par le fournisseur ou pour son compte (Etat membre où, après l'arrivée du transport, le montage est effectué)¹⁴.

L'arbre décisionnel ci-après permet d'articuler, de synthétiser et de visualiser le lieu des livraisons à l'intérieur de l'UE. Son envergure illustre les différentes possibilités.



Il ressort de l'arbre décisionnel la prédominance de l'article 32, alinéa 1^{er} de la directive TVA qui est la

règle générale régissant le lieu de livraison lorsque le

9. Directive du Conseil du 16 décembre 1991 complétant le système commun de la taxe sur la valeur ajoutée et modifiant, en vue de l'abolition des frontières fiscales, la directive 77/388/CEE (J.O. 1991, L 376, p. 1).
 10. Deuxième et troisième considérants de la directive 91/680/CE.
 11. Voir en ce sens, CJCE, arrêt Lipjes, 25 mai 204, C-68/03, point 19.
 12. Article 32, alinéa 1^{er} de la directive TVA qui est la règle générale régissant le lieu de livraison lorsque le bien est expédié ou transporté – cet article a été interprété à de multiples reprises par la CJUE, voir, *inter alia*, arrêts du 6 avril 2006, EMAG Handel Eder (C-245/04) ; du 16 décembre 2010, Euro Tyre Holding (C-430/09) ; du 21 février 2018, Kreuzmayr (C-628/16).
 13. Articles 33 et 34 de la directive TVA qui sont les dispositions en matière de ventes à distance – voir, *inter alia*, CJUE, arrêts du 25 mai 204, Lipjes, (C-68/03) et du 18 juin 2020, KrakVet Marek, (C-276/18).
 14. Article 36 de la directive TVA – voir CJUE, arrêt Aktiebollaget NN, 29 mars 2007, C-111/05.

bien est expédié ou transporté (endroit où commence le transport).

L'abréviation PBRD correspond à **P**ersonnes **b**énéficiaries du régime **d**érogatoires en matière d'acquisitions intracommunautaires de biens et comprend les 5 catégories suivantes :

- assujetti franchisé
- assujetti forfaitaire agricole
- assujetti exonéré privé de droit à déduction
- personne morale de droit public non assujettie
- holding passif (non assujetti)

4.2. Instauration d'une quatrième opération imposable

Etant donné que n'étaient pas encore réunies (en 1993 comme en 2021 !) les conditions qui auraient permis de mettre en œuvre le principe de l'imposition dans l'Etat membre d'origine des biens livrés sans porter atteinte au principe de l'attribution de la recette fiscale à l'Etat membre où a lieu la consommation finale, le législateur communautaire a voulu instaurer, par le titre *XVIbis* de la 6^{ème} directive, un régime transitoire de taxation des échanges entre les Etats membres fondé sur l'établissement d'une nouvelle opération imposable, à savoir l'acquisition intracommunautaire de biens, miroir de la livraison localisée dans l'Etat membre de départ¹⁵.

Selon la CJUE, une livraison intracommunautaire d'un bien et l'acquisition intracommunautaire de celui-ci constituent, en réalité, une seule et même opération économique, bien que cette dernière crée différents droits et obligations tant pour les parties à la transaction que pour les autorités fiscales des Etats membres concernés¹⁶.

Le mécanisme créé par ce régime transitoire consiste, d'une part, en une exonération, par l'Etat membre de départ, de la livraison donnant lieu à l'expédition ou au transport intracommunautaire et, d'autre part, en une taxation, par l'Etat membre d'arrivée, de l'acquisition intracommunautaire.

La livraison intracommunautaire d'un bien dans l'Etat membre de départ et l'acquisition intracommunautaire de celui-ci dans l'Etat membre d'arrivée doivent se voir reconnaître, compte tenu de la corrélation matérielle et temporelle existant entre la livraison et le transport ou l'expédition dans l'Etat membre

de destination, une signification et une portée identiques¹⁷.

Ce mécanisme était censé assurer ainsi une délimitation claire des souverainetés fiscales des Etats membres concernés¹⁸ et devait permettre d'éviter la double imposition ainsi que, partant, d'assurer la neutralité fiscale inhérente au système commun de la TVA¹⁹.

Remarquons que ce mécanisme a été dévoyé par un des aspects de la réforme dite « Quick fixes » applicable à partir du 1^{er} janvier 2020, à savoir la transformation de ce qui était une condition de forme à l'exemption des livraisons intracommunautaires (la communication d'un numéro de TVA par l'acheteur) en une condition de fond.

En effet, à partir de cette date, dès lors que la communication du numéro de TVA et la vérification de sa validité au moment de la date d'exigibilité de la livraison exemptée (l'émission de la facture définitive, en principe) sont devenues essentielles pour bénéficier de l'exemption, le fournisseur est tenu de facturer avec TVA lorsque l'acquéreur des biens n'est pas inclus dans le système VIES à cette date²⁰.

Cette transformation peut avoir un effet provisoire étonnant : le fournisseur devient ainsi le redevable d'une TVA, alors que son acquéreur ne lui versera pas cette TVA pourtant facturée selon les règles légales « à bon escient », celle-ci ne pouvant en effet pas faire l'objet d'une déduction dans le chef de l'acheteur.

Il faut savoir que ce dernier reste tenu de s'acquitter de la TVA au titre de l'acquisition intracommunautaire dans l'Etat membre d'arrivée des biens.

En effet, « *Lorsqu'une acquisition intracommunautaire de biens, au sens de l'article 20 de la directive 2006/112/CE, a eu lieu, l'Etat membre d'arrivée de l'expédition ou du transport des biens exerce sa compétence de taxation, quel que soit le traitement TVA qui a été appliqué à l'opération dans l'Etat membre de départ de l'expédition ou du transport des biens* »²¹.

Dans ces conditions, le fournisseur devient ainsi une entreprise de crédit à taux zéro au profit de l'Etat puisque la loi impose à ce fournisseur d'avancer la TVA dans sa déclaration périodique sans jamais avoir la possibilité de la percevoir de son acquéreur, situation contraire à la neutralité²²... même si elle est provisoire.

15. Septième à dixième considérants de la directive 91/680/CE.

16. Voir en ce sens CJUE, 27 septembre 2007, affaire C-409/04, arrêt *Teleos* e.a, point 23 – Au sujet de l'arrêt *Teleos*, se référer à ENGLISCH, J., *Nachweispflichten und Vertrauensschutz bei innergemeinschaftlichen Lieferungen*, *Umsatzsteuer-Rundschau* 2008 p. 481-494.

17. Voir en ce sens CJUE, 27 septembre 2007, affaire C-409/04, arrêt *Teleos* e.a, point 34.

18. Voir en ce sens, notamment, CJUE, 7 décembre 2010, affaire C-285/09, arrêt *R*, point 38.

19. Voir, notamment, CJUE, 27 septembre 2007, affaire C-409/04, arrêt *Teleos* e.a., point 25, ainsi que l'arrêt *Collée*, 27 septembre 2007, affaire C-146/05, point 23 – voir encore CJUE, ordonnance *Transport services*, 3 mars 2004, affaire C-395/02, point 25.

20. Non-respect de l'article 138, paragraphe 1^{er} de la directive TVA – article 39*bis*, alinéa 1^{er}, 1^o du Code de la TVA.

21. Article 16 du règlement 282/2011.

22. Voir CJUE, arrêt *Tulica*, C-249 et 250/12 du 7 novembre 2013, arrêt *GST-Sarviz*, 23 avril 2015, C-111/14, point 41 – Au sujet de l'arrêt *GST-Sarviz*, se référer à MORAINÉ, A., *La double imposition face au principe de neutralité*, *Revue de droit fiscal* 2015 p. 69-70. Voir encore, *mutatis mutandis*, CJUE, ordonnance du 23 novembre 2017, *Geocycle Bulgaria*, aff. C-314/17, point 34.

Certes, il ne s'agit que d'une avance qui pourra faire l'objet d'une demande de restitution dès que la condition relative à la communication d'un numéro de TVA est remplie et il est avéré qu'une telle demande ne saurait dépendre du pouvoir d'appréciation discrétionnaire de l'administration fiscale²³.

4.3. Ventes à distance – Régime applicable jusqu'au 30 juin 2021

C'est l'un des pièges principaux du régime dit transitoire. De nombreuses entreprises l'ont appris à leurs dépens facturant pendant des années de la TVA de leur Etat membre d'établissement à des clients établis dans d'autres Etats membres (particuliers ou PBRD) alors que, en raison du dépassement du seuil de chiffre d'affaires dans ces Etats membres, elles auraient dû y acquitter la TVA.

Prenons l'exemple d'une entreprise établie au Grand-Duché qui a acquitté la TVA sur ses ventes à distance au taux luxembourgeois à 17 % pendant 3 années pour des clients particuliers danois et qui reçoit une demande de l'administration danoise lui enjoignant de verser sur ces mêmes ventes la TVA à 25 % en raison du dépassement du seuil (280.000 DKK). Non seulement, il lui faudra essayer de demander la restitution de la TVA indûment payée à 17 % à l'administration luxembourgeoise mais, encore et

surtout, les montants facturés aux clients étant TVA comprise, elle se trouvera dans la situation inconfortable et commercialement désastreuse où sa marge bénéficiaire va être annihilée par le supplément de TVA à verser sans compter les amendes et les intérêts.

Malheureusement, un tel cas n'est absolument pas rare.

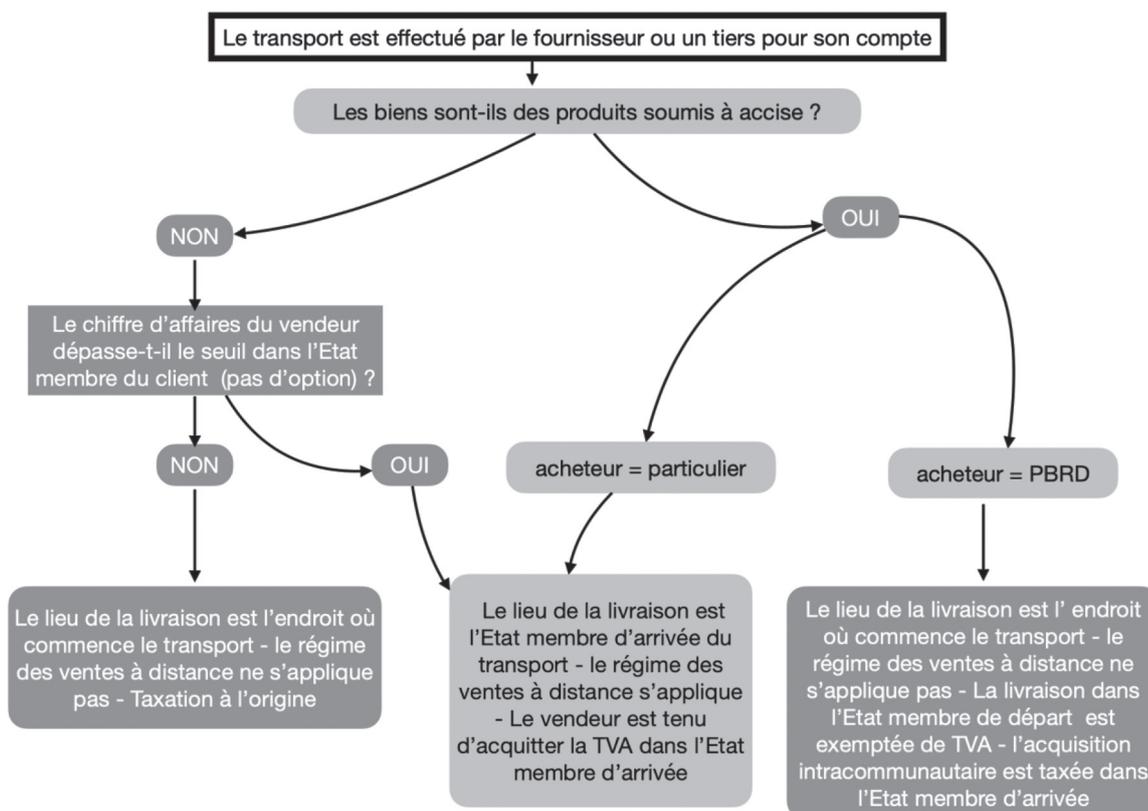
Il faut dire que le fonctionnement du régime des ventes à distance est peu compréhensible.

a. Ventes à distance – Arbre décisionnel

L'arbre décisionnel suivant en trace le fonctionnement sachant que la vente de moyens de transport neufs est toujours exclue du régime des ventes à distance.

Il en est de même pour les biens suivants :

- les biens qui doivent être montés ou installés par le fournisseur ou pour son compte ;
- les biens qui sont soumis au régime particulier des assujettis-revendeurs visé aux articles 312 à 341 de la directive TVA ;
- les biens relevant du régime des livraisons de gaz via un système de gaz naturel situé sur le territoire de la Communauté ou tout réseau connecté à un tel système, des livraisons d'électricité ou des livraisons de chaleur ou de froid via les réseaux de chauffage ou de refroidissement.



23. Voir, *mutatis mutandis*, CJUE, arrêts du 11 avril 2013, Rusedespred, C-138/12, point 27 – au sujet de l'arrêt Rusedespred, se référer à MOSBRUCKER, A.L., Remboursement de TVA, Europe 2013 Juin Comm. n° 271 p. 31 – Voir encore, CJUE, arrêt du 2 juillet 2020, Terracult, C-835/18, point 28.

b. Qui est responsable du transport ?

Le régime des ventes à distance a fait l'objet de multiples tentatives de contournement au sujet de la personne qui est en charge du transport puisque, si c'est l'acheteur qui s'en charge ou un tiers pour son compte, le régime des ventes à distance ne s'applique pas.

Rappelons que, s'il constitue une dérogation à l'article 32 de la directive TVA, l'article 33 de celle-ci vise à garantir que, conformément à la logique qui sous-tend les dispositions de cette directive concernant le lieu des livraisons de biens, l'imposition s'effectue dans la mesure du possible à l'endroit où les biens sont consommés²⁴.

Toute la question est donc de savoir ce qu'il convient d'entendre par une expédition ou une livraison « par le fournisseur ou pour son compte », au sens de l'article 33 de la directive TVA.

Un exemple récent de cette problématique peut être retrouvé dans l'arrêt *KrakVet Marek* de la CJUE²⁵.

Selon la CJUE, eu égard à la réalité économique et commerciale, les biens sont expédiés ou transportés pour le compte du fournisseur si c'est ce dernier, plutôt que l'acquéreur, qui prend effectivement les décisions régissant la façon dont ces biens doivent être expédiés ou transportés²⁶.

Dès lors, il y a lieu de considérer qu'une livraison de biens relève de l'article 33 de la directive TVA lorsque le rôle du fournisseur est prépondérant en ce qui concerne l'initiative ainsi que l'organisation des étapes essentielles de l'expédition ou du transport des biens²⁷.

Dans le cas en cause dans l'affaire *KrakVet Marek*, le fournisseur faisait valoir qu'il ne saurait être considéré que les biens ont été expédiés ou transportés pour son compte étant donné que, même s'il recommandait une société de transport aux acquéreurs qui achetaient des biens auprès d'elle, ce sont ces acquéreurs qui mandataient cette société de transport au moyen d'un contrat auquel elle n'était pas partie.

Pour la CJUE, certaines stipulations contractuelles ne reflètent pas totalement la réalité économique et commerciale des opérations²⁸.

En l'occurrence, il ne saurait être considéré que les stipulations contractuelles précitées reflètent la

réalité économique et commerciale des opérations en cause si, au moyen de celles-ci, les acquéreurs ne font qu'entériner les choix effectués par le fournisseur²⁹.

A ce niveau, la CJUE instaure une méthodologie en 4 points qui doit permettre de déterminer si les biens concernés ont été expédiés ou transportés pour le compte du fournisseur :

- 1) il y a lieu de tenir compte de l'importance que revêt la question de l'acheminement de ces biens vers les acquéreurs au regard des pratiques commerciales qui caractérisent l'activité exercée par le fournisseur concerné ;
- 2) il convient d'apprécier à qui, du fournisseur ou de l'acquéreur, peuvent être effectivement imputés les choix relatifs aux modalités de l'expédition ou du transport des biens concernés. Ainsi, l'imputation du choix est dans le chef du fournisseur lorsque les contrats relatifs à l'expédition ou au transport de ces biens peuvent être conclus directement à partir du site internet de ce fournisseur sans que les acquéreurs aient à entreprendre des démarches autonomes afin de contacter les sociétés en charge de cet acheminement ;
- 3) il y a lieu d'examiner la question de savoir sur quel agent économique pèse la charge du risque lié à l'expédition et à la livraison de biens en cause. Ainsi, l'expédition ou le transport de ceux-ci est effectué pour le compte du fournisseur si celui-ci supporte effectivement, in fine, les coûts liés à l'indemnisation des dommages survenus lors de cette expédition ou de ce transport ;
- 4) il convient d'apprécier les modalités de paiement relatives tant à la livraison des biens concernés qu'à leur expédition ou à leur transport. Ainsi, alors que les acquéreurs sont formellement liés au fournisseur et à la société de transport par des contrats distincts, l'acquisition de ces biens ainsi que l'expédition ou le transport de ceux-ci font l'objet d'une transaction financière unique, il y a lieu de tenir une telle circonstance comme un indice de l'importante implication du fournisseur dans l'acheminement desdits biens.

Comment, dans de telles conditions, pouvoir raisonnablement contester qu'un tel régime n'est « domptable » que par les grandes entreprises qui disposent en interne et/ou en externe des moyens pour y faire face ?

Hélas, ce régime est maintenu et même élargi par la Directive 2017/2455 à partir du 1^{er} juillet 2021 aux entreprises hors UE alors que, sous certains aspects, il

24. Voir, en ce sens, CJUE, arrêt du 13 mars 2019, *Srf konsulterna*, C-647/17, point 29.

25. CJUE, arrêt du 18 juin 2020, *KrakVet Marek*, (C-276/18).

26. CJUE, arrêt du 18 juin 2020, *KrakVet Marek*, (C-276/18), point 62.

27. CJUE, arrêt du 18 juin 2020, *KrakVet Marek*, (C-276/18), point 63.

28. CJUE, arrêt du 20 juin 2013, *Newey*, C-653/11, point 44.

29. CJUE, arrêt du 18 juin 2020, *KrakVet Marek*, (C-276/18), point 68.

contient des éléments de simplification (voir ci-après le point 5).

4.4. Les livraisons avec montage ou installation par le fournisseur ou pour son compte

Pour cette catégorie de livraisons intracommunautaires, comme indiqué ci-avant au point 4.1 et à l'arbre décisionnel y inséré, il existe une règle spécifique, à savoir l'article 36 de la directive TVA. Cet article dispose que de telles livraisons ont lieu dans l'Etat membre où l'installation ou le montage est effectué.

Rappelons brièvement le fonctionnement de cette règle spécifique avec un exemple : une entreprise établie en Belgique vend des biens à assujetti identifié à la TVA aux Pays-Bas. Il est prévu que le fournisseur transporte ces biens aux Pays-Bas et y effectue leur installation. L'assujetti belge ne réalise pas une livraison intracommunautaire de biens exempté de TVA.

En effet, il s'agit d'une livraison avec installation ou montage, par ou pour le compte du fournisseur dont le lieu de livraison est réputé se situer aux Pays-Bas en vertu de l'article 36 de la directive TVA.

La problématique ici traitée apparaît simple. Détrompez-vous. Elle est malheureusement aussi empreinte d'insécurité juridique en raison du fait qu'il est parfois malaisé de cerner le périmètre applicatif de l'article 36 de la directive TVA. C'est une litote.

La lecture de ce qui suit est édifiante à cet égard.

a. Quel est le champ d'application d'une livraison avec montage ou installation ?

Il est avéré que la distinction entre une livraison « ordinaire » et une livraison avec montage ou installation repose davantage sur une question de fait que sur une définition.

Selon l'administration en Belgique, il appert qu'une livraison de bien avec placement sous-entend un travail matériel accessoire tel que cette livraison n'est considérée comme « parfaite » que si le placement est rendu nécessaire pour conférer toute l'utilité au bien. Une simple pose ou un simple branchement du bien à une source d'énergie ne peut néanmoins pas être considéré comme une livraison avec installation ou montage³⁰.

La livraison d'un bien, dans le cadre de laquelle le fournisseur exécute également certains services, tels que le branchement d'une machine ou le raccordement

d'une conduite d'eau à un robinet existant et du tuyau d'écoulement au circuit d'évacuation, doit être considérée comme une livraison ordinaire ne faisant pas l'objet d'une installation ou d'un montage. Ces services annexes doivent être considérés comme des activités d'importance mineure³¹.

Dans ce cas, une telle livraison de biens par un assujetti fournisseur peut bénéficier, en tant que livraison intracommunautaire ordinaire de l'exemption de la TVA contenue à l'article 138, paragraphe 1^{er} de la directive TVA dans la mesure où les conditions sont réunies.

Il convient donc de procéder à une analyse *ad hoc*, au cas par cas (question de fait).

Le même raisonnement s'appliquerait au cas dans lequel le service effectué par le fournisseur consiste à poser des rideaux dans la salle à manger du client. Tant que les services exécutés par le fournisseur sont d'importance mineure, ils ne doivent pas être considérés comme une installation ou un montage.

Comme le lecteur le constate, il convient de procéder à une analyse ponctuelle, au cas par cas en raison du fait qu'il est impensable de donner une liste complète des activités qui doivent être jugées d'importance mineure. Cette constatation a de quoi refroidir les anxieux friands de sécurité juridique.

Relevons encore qu'il est parfois aussi malaisé de distinguer une livraison avec montage d'une prestation de services. La CJUE a eu à se prononcer à ce sujet dans un cas resté célèbre concernant la livraison et la pose d'un câble à fibres optiques dans la mer reliant deux Etats membres et situé en partie en dehors du territoire de la Communauté³².

Le contrat envisagé porte sur un objet corporel, à savoir un câble à fibres optiques, qui est acheté et posé par le fournisseur et qui, à la suite des essais de fonctionnement effectués par ce dernier, est destiné à être transféré au client, lequel pourra disposer de ce câble en tant que propriétaire.

La pose du câble demande la mise en œuvre de procédures techniques complexes, exige l'utilisation d'un équipement spécialisé, nécessite un savoir-faire spécifique et apparaît non seulement indissociable de la livraison du bien dans une opération d'une telle envergure, mais également indispensable à l'utilisation et à l'exploitation ultérieures dudit bien. Il s'ensuit que la pose de ce câble ne constitue pas un simple élément accessoire de la livraison.

30. Bull. des Q. et R. Parl., Chambre, session 1995-1996, n° 28 – Q. n° 251 de M. Fournaux, 23 janvier 1996.

31. Voir en ce sens les lignes directrices découlant de la 60^{ème} réunion du 20-21 mars 2000 TAXUD/1876/2000 – Document de travail n° 294.

32. CJUE, arrêt Aktiebolaget NN, 29 mars 2007, C-111/05 – Pour un commentaire, voir, *inter alia*, CAPELLO, F: « Il regime iva delle operazioni composite e miste effettuate in ambito internazionale », *Diritto e pratica tributaria* 2008 II, p. 978-987.

Quelle est alors la fonction économique principale du contrat : est-ce la livraison du câble ou la pose de celui-ci qui doit prévaloir pour qualifier la transaction soit de livraison de biens, soit de prestation de services ?

Selon la CJUE, afin de qualifier l'opération envisagée, il convient d'examiner l'importance de la prestation de services au regard de la livraison du câble³³.

Comment mesurer leur pondération respective ?

Il est vrai qu'il est indispensable que le câble soit installé pour pouvoir être utilisé. Et même si, en raison notamment de la distance et de la difficulté du terrain, l'incorporation du câble au sol revêt une grande complexité et nécessite des moyens importants, il n'en résulte pas pour autant que la prestation de services présente un caractère prédominant sur la livraison du bien³⁴.

En effet, il découle de la description des clauses du contrat figurant dans la décision de renvoi que les travaux devant être effectués par le fournisseur se limitent à la pose du câble et n'ont pas pour but ni pour résultat d'altérer la nature dudit câble ni d'adapter ce dernier aux besoins spécifiques du client.

Le contrat en cause doit donc être considéré comme une livraison de biens dès lors qu'à la suite des essais de fonctionnement effectués par le fournisseur, le câble sera transféré au client, lequel pourra en disposer en tant que propriétaire³⁵.

Il faut donc constater que la CJUE a retenu la qualification en tant que livraison de biens en dépit de la circonstance que le câble, en tant que bien meuble, devait faire l'objet d'une incorporation au sol. Cette incorporation aurait pu conduire à qualifier l'opération en tant que travail immobilier³⁶. Il n'en est rien.

Cette interprétation est corroborée par la constatation que l'article 5, paragraphe 5, de la 6^{ème} directive (actuellement l'article 14, paragraphe 3 de la directive TVA), qui ouvre aux Etats membres la faculté de qualifier de « livraison d'un bien » la délivrance de certains travaux immobiliers, n'a pas repris la mention, qui figurait à l'article 5, paragraphe 2, sous e), de la deuxième directive 67/228/CEE du Conseil, selon laquelle l'incorporation d'un bien meuble à un bien immeuble est assimilée à un travail immobilier³⁷.

b. Quid si deux contrats ont été conclus ?

Faudrait-il tenir compte d'une dimension chronologique dès lors que deux contrats sont conclus avec l'acheteur ?

Selon l'administration belge, lorsque la délivrance d'une part et l'installation ou le montage par le fournisseur ou pour son compte, d'autre part, ont lieu en exécution de deux contrats distincts, il y a lieu de faire la distinction suivante³⁸ :

- si la convention relative à l'installation ou au montage est conclue au plus tard au moment où s'opère la livraison (moment de l'arrivée du transport effectué par le fournisseur ou pour son compte), la délivrance et l'installation ou le montage sont considérés, en règle, comme une livraison pour le tout et cette livraison s'opère au moment où l'installation ou le montage est terminé ;
- si, en revanche, la convention relative à l'installation ou au montage est conclue après que la livraison a eu lieu, cette convention est traitée distinctement de celle relative à cette livraison ordinaire, en tant, dès lors, que prestation de services.

c. Mesures unilatérales prises par les Etats membres

Devant les difficultés qui sont parfois rencontrées pour qualifier en livraisons de biens ou en prestations de services, certaines opérations comportant à la fois la fourniture d'un bien et son installation ou son montage sur un bien meuble, plusieurs Etats membres ont pris des mesures unilatérales.

Ainsi, en Belgique, les règles suivantes doivent être appliquées :

- lorsque la valeur des biens fournis et placés à l'occasion de l'opération est inférieure à 50 % du prix total dû par l'acheteur ou le preneur, l'opération doit être considérée pour le tout comme une prestation de services ;
- dans les autres cas, l'opération s'analyse pour le tout comme une livraison de biens³⁹.

d. Obligations dans le chef du fournisseur dans l'Etat membre du montage ou de l'installation

Selon que l'Etat membre du montage ou de l'installation a transposé ou non la faculté prévue à l'article 194 de la directive TVA, il y a lieu d'examiner dans le chef du fournisseur la question de l'identification à la TVA dans l'Etat membre du montage ou de l'installation.

33. CJUE, arrêt Aktiebolaget NN, 29 mars 2007, C-111/05, point 38.

34. CJUE, arrêt Aktiebolaget NN, 29 mars 2007, C-111/05, point 39.

35. CJUE, arrêt Aktiebolaget NN, 29 mars 2007, C-111/05, point 40.

36. Ceci est d'autant plus important qu'il faut savoir que la Suède, Etat membre concerné, avait, comme la Belgique, décidé de ne pas opter pour la faculté offerte par l'article 14, paragraphe 3, de la directive TVA de traiter la délivrance de certains travaux immobiliers comme une livraison de biens.

37. Voir le point 52 des conclusions de l'avocat général Philippe Léger présentées le 14 septembre 2006, Aktiebolaget NN, C-111/05.

38. Circulaire n° 4/1979.

39. Décision n° E.T. 95.109 du 10.05.1999.

Ainsi, si cet Etat n'a pas mis en œuvre la faculté offerte par l'article 194 de la directive TVA de prévoir que la taxe est due par le destinataire de la livraison, le fournisseur demeure redevable de la taxe et doit s'identifier à la TVA dans l'Etat membre de son client.

Illustrons cela par un exemple.

Une entreprise établie en Belgique vend des biens à assujetti identifié à la TVA au Grand-Duché. Il est prévu que le fournisseur transporte ces biens au Grand-Duché et y effectue leur installation. L'assujetti belge ne réalise pas une livraison intracommunautaire de biens exemptée de TVA.

En effet, il s'agit d'une livraison avec installation ou montage, par ou pour le compte du fournisseur dont le lieu de livraison est réputé se situer au Grand-Duché en vertu de l'article 36 de la directive TVA. Le fournisseur belge est tenu de s'y identifier à la TVA, le Grand-Duché n'ayant pas mis en œuvre la faculté offerte par l'article 194 de la directive TVA de prévoir que la taxe est due par le destinataire de la livraison.

Inversement, si une entreprise établie au Grand-Duché vend des biens à assujetti identifié à la TVA en Belgique, il n'y pas d'identification à la TVA dans le chef du fournisseur en Belgique. En effet, puisque le fournisseur transporte ces biens en Belgique et y effectue leur installation, l'assujetti luxembourgeois ne réalise pas une livraison intracommunautaire de biens exemptée de TVA.

Il s'agit d'une livraison avec installation ou montage, par ou pour le compte du fournisseur dont le lieu de livraison est réputé se situer en Belgique en vertu de l'article 36 de la directive TVA. Le redevable est le destinataire de la livraison car la Belgique a transposé l'article 194 de la directive TVA à l'article 51, § 2, 5° du Code de la TVA.

Une fois de plus, est ici mise en évidence la masse des informations à maîtriser et ce dans chacun des Etats membres, la mise en œuvre de la faculté offerte par l'article 194 de la directive TVA de prévoir que la taxe est due par le destinataire de la livraison pouvant différer dans chacun des Etats membres concernés.

5. Le régime des ventes à distance intracommunautaires applicable au 1^{er} juillet 2021

Le 1^{er} décembre 2016, la Commission avait présenté une proposition de modification de la directive TVA⁴⁰.

L'exposé des motifs qui accompagne cette proposition précise, à la section 5, article 2, point 2, premier tiret, que la proposition clarifie l'article 33, paragraphe 1, de la directive TVA.

La proposition a abouti à l'adoption de la directive 2017/2455⁴¹.

Le considérant 9 de cette directive précise, à propos des ventes à distance intracommunautaires de biens, que, « *pour assurer une sécurité juridique à ces entreprises, la définition de ces livraisons de biens devrait mentionner clairement qu'elle s'applique aussi lorsque les biens sont transportés ou expédiés pour le compte du fournisseur, y compris lorsque le fournisseur intervient indirectement dans le transport ou l'expédition des biens* ».

Comme commenté au point 4.3 ci-avant, c'est précisément cette question qui était à la base de l'arrêt Krak-Vet Mark de la CJUE.

Le législateur UE a donc, pour tenter de régler cette épineuse question, introduit un nouveau paragraphe 4 à l'article 14 de la directive TVA qui contient une définition des ventes à distance intracommunautaires de biens : les livraisons de biens expédiés ou transportés par le fournisseur ou pour son compte, y compris lorsque le fournisseur intervient indirectement dans le transport ou l'expédition des biens, à partir d'un Etat membre autre que celui d'arrivée de l'expédition ou du transport à destination de l'acquéreur.

Cette définition instaure donc le critère de l'intervention indirecte du fournisseur.

L'exemple suivant explicite ce critère : un particulier français commande une tablette sur le site web d'une entreprise établie en Belgique. Dans le processus d'achat en ligne, avant confirmation de la nature du bien acheté et avant le paiement qui est toujours la dernière étape de ce processus, est prévue la possibilité de faire transporter les biens à l'acquéreur par une entreprise de transport avec laquelle l'entreprise belge travaille en étroite collaboration. En cas de choix pour cette option prévoyant une délivrance

40. Proposition de directive du Conseil modifiant la directive 2006/112/CE et la directive 2009/132/CE en ce qui concerne certaines obligations en matière de taxe sur la valeur ajoutée applicables aux prestations de services et aux ventes à distance de biens [COM(2016) 757 final].

41. Directive UE 2017/2455 du 5 décembre 2019, *J.O.U.E.* du 29 décembre 2017, L 348/7 – voir aussi la directive (UE) 2019/1995 du 21 novembre 2019 et la décision (UE) 2020/1109 du Conseil du 20 juillet 2020 (*J.O.U.E.*, L 244/3 du 29 juillet 2020) qui reporte la date de transposition de la directive UE 2017/2455 au 1^{er} juillet 2021.

à domicile du particulier français, le transport de la tablette est inclus dans le prix final à payer.

Dans ces circonstances, la livraison de la tablette est considérée comme une livraison avec transport pour le compte du fournisseur⁴².

Les autres modalités du régime 2021 sont sommairement exposées ci-après.

Les personnes concernées en tant qu'acheteuses par le régime 2021 des ventes à distance sont les mêmes que celles qui étaient concernées par le régime applicable depuis 1993. Ce sont les particuliers et les personnes bénéficiaires du régime dérogatoire en matière d'acquisitions intracommunautaires de biens (« PBRD » – voir le point 4.1 ci-avant pour plus de détails).

Comme précédemment, les biens livrés sont autres que des moyens de transport neufs et autres que des biens livrés après montage ou installation, avec ou sans essai de mise en service, par le fournisseur ou pour son compte.

Par contre, les différents seuils domestiques (35.000 € ou 100.000 € selon les Etats membres) disparaissent au profit d'un seuil commun minoré de 10.000 €.

Il en résulte qu'à compter du 1^{er} juillet 2021, sauf si le chiffre d'affaires annuel du fournisseur est inférieur ou égal au seuil commun à tous les Etats membres (10.000 €) et si le fournisseur n'a pas déjà préalablement opté pour la taxation dans l'Etat membre d'arrivée, la taxation se fera dans cet Etat membre beaucoup plus rapidement.

Il en découlerait, à première vue, une obligation d'identification bien plus fréquente dans de nombreux Etats membres.

Heureusement, il n'en est rien.

Que du contraire puisque les fournisseurs qui dépasseront le seuil commun de 10.000 € auront accès au *One Stop Shop*. Une seule identification à la TVA suffira. C'est incontestablement un mieux.

Afin de réduire la charge pesant sur les entreprises qui se prévalent du régime particulier applicable aux ventes à distance intracommunautaires de biens, il est prévu la suppression de l'obligation d'émettre une facture pour ce type de ventes lorsque le fournisseur utilise le *One Stop Shop*.

Pour mémoire enfin, à partir du 1^{er} juillet 2021, est aussi instauré un régime particulier applicable aux ventes à distance de biens importés de territoires tiers ou de pays tiers. Ce régime n'est pas traité dans le cadre de cette succincte contribution qui ne concerne que les livraisons intracommunautaires.

6. Conclusion

Il est incontestable que l'instauration à la date du 1^{er} janvier 1993 du régime transitoire a permis de se purger des formalités, lourdeurs et ralentissements dus à l'existence, avant cette date, des frontières intérieures entre Etats membres.

Quel formidable bond en avant : pouvoir effectuer des livraisons de biens dans la CE en effaçant d'un coup :

- les taxations à l'importation ;
- les détaxations à l'exportation (par voie d'exemption de la livraison).

Le retrait de la Grande-Bretagne en tant qu'Etat membre à compter du 1^{er} janvier 2021 est le symbole du retour à ces conditions paralysantes qui existaient avant le marché unique.

A cet égard, il faut cependant savoir que l'accord de retrait prévoit que la législation de l'UE sur la TVA restera applicable à l'Irlande du Nord pour les livraisons de biens, afin d'éviter une frontière physique entre l'Irlande et l'Irlande du Nord⁴³.

Ceci précisé, il faut constater que le régime transitoire a généré des règles complexes en matière de livraisons à l'intérieur de l'UE, chacune étant souvent appréhendée de manière différente par les administrations fiscales dans chaque Etat membre.

Que de pièges, que de chausse-trappes, que de mesures unilatérales décidés à l'emporte-pièce par certains Etats membres, que de facultés de transposition laissées dans la directive TVA...

Le besoin d'harmonisation n'a pourtant jamais été aussi évident en cette période de pandémie.

Les nombreux toilettages législatifs tendant à améliorer les dispositions en matière de livraisons de biens n'ont pas entraîné, dans l'ensemble, une harmonisation simplificatrice dont les entreprises actives dans l'UE seraient les principales bénéficiaires.

Pourquoi ne pas supprimer le lieu spécifique de la livraison avec montage ou installation par le fournisseur ou pour son compte issu de l'article 36 de la

42. Voir encore, pour la situation applicable avant le 1^{er} juillet 2021 en Belgique, la décision n° E.T.128.714 du 9 février 2016.

43. Les numéros de TVA qui doivent apparaître sur les factures afférentes aux opérations réalisées en Irlande du Nord doivent avoir le préfixe XI à la place de GB, afin de les distinguer des opérations réalisées en Grande-Bretagne.

directive TVA dès lors que l'acheteur est un assujetti déposant enregistré à la TVA dans l'Etat membre du montage ?

Une application à un tel cas de l'article 32, alinéa 1^{er} de la directive TVA qui est la règle générale régissant le lieu de livraison lorsque le bien est expédié ou transporté permettrait de traiter cette opération comme une livraison ordinaire exemptée dans l'Etat membre de départ et une acquisition intracommunautaire taxée dans l'Etat membre d'arrivée et donc de neutraliser les difficultés et obligations pour les entreprises issues de la non-transposition par certains Etats membres de l'article 194 de la directive TVA.

Certes, il faut reconnaître que la modification du régime des ventes à distance à partir du 1^{er} juillet 2021 permet une seule identification à la TVA pour le fournisseur et que ce sera incontestablement une avancée considérable dans une économie fonctionnant au ralenti... et de plus en plus par écran interposé. L'importance essentielle des plateformes électroniques dans l'acheminement des biens à destination ne doit plus être mise en exergue.

C'est un premier pas mais que la polygonation est lente.

Les entreprises attendent toujours une véritable simplification générique qui les soulagera toutes.

Quelle pourrait être cette simplification significative, celle que les entreprises actives dans le marché unique souhaiteraient en cette période difficile ?

C'est sans doute l'instauration d'une déclaration de TVA normalisée au niveau de tous les Etats membres de l'UE⁴⁴.

Une telle déclaration permettrait une procédure commune et normalisée pour les entreprises de façon à réduire leurs charges administratives. Une telle déclaration TVA normalisée diminuerait drastiquement les coûts.

En cette période de Covid-19 où l'antenne est la relance de l'activité économique, qu'attendent la Commission et le Conseil UE pour initier et puis imposer au plus vite aux Etats membres l'introduction de la déclaration TVA européenne simplifiée ?

44. On en parlait déjà en 2013 ! Voir Question n° E-012280-2013 du 28 octobre 2013 – Question de Marc Tarabella et Jean Louis Cottigny avec demande de réponse écrite à la Commission – Réponse le 29 novembre 2013 – *J.O.U.E.*, C 221, 11.7.2014, p. 430.

REVUE GÉNÉRALE DE FISCALITÉ ET DE COMPTABILITÉ PRATIQUE

Comité de rédaction

Jean de LAME, Secrétaire général de l'Union Wallonne des Entreprises, Professeur à l'E.S.S.F. (Ichech)

Catherine DENDAUW, Conseiller scientifique du Conseil Supérieur des Professions Economiques, Chargé de cours invité de l'Université de Namur et Membre de la Commission des normes comptables

Frederik FOGLI, Conseiller à la Cour d'appel de Bruxelles, Membre du Tax Institute ULiège, Maître de conférences à l'Université de Liège

Raymond GHYSELS, Expert-comptable et Conseil fiscal honoraire, Licencié en droit (ULB)

Bernard MARISCAL, Conseil fiscal, Benefits Expert Deloitte, Professeur à l'E.S.S.F. (Ichech), Expert chargé d'enseignement à l'UCL Mons

Séverine SEGIER, Avocat associé, Association AFSCHRIFT

Vincent SEPULCHRE, Chargé de cours aux H.E.C.-Liège, Assistant à l'ULB, Professeur à l'E.S.S.F. (Ichech)

Aurélien SOLDAI, Avocat, Expert chargé d'enseignement à la Louvain School of Management

David SZAFRAN, Avocat associé, Law Square

Benoît VANDERSTICHELEN, Licencié en Droit U.C.L., Licencié en Droit Fiscal U.L.B., Expert-comptable et Conseil Fiscal, Président de l'I.E.C., Associé Deloitte Conseils Fiscaux, Assistant à la faculté de Droit U.L.B., Maître de conférences à l'Ecole de Commerce Solvay (U.L.B.), Professeur à l'E.S.S.F. (Ichech)

Coordination

François LEZAACK
Zénobe Gramme (bâtiment G) - Square des Conduites d'Eau 9-10 - 4031 Liège,
francois.lezaack@wolterskluwer.com

Les textes de cette revue sont également archivés en ligne sur www.monKEY.be.

Editeur responsable

Paul De Ridder, Motstraat 30 - 2800 Malines

Service clientèle

Tél : 015 78 76 00 (gratuit) - Email : client.BE@wolterskluwer.com

Abonnements par année civile. Souscription prolongée automatiquement sauf résiliation effectuée par écrit au moins 30 jours calendrier avant l'expiration de la période contractuelle en cours.

Changement d'adresse

En cas de changement de nom ou d'adresse, veuillez nous retourner l'étiquette de l'enveloppe corrigée.

©2021 Wolters Kluwer Belgium SA

Hormis les exceptions expressément fixées par la loi, aucun extrait de cette publication ne peut être reproduit, introduit dans un fichier de données automatisé, ni diffusé, sous quelque forme que ce soit, sans l'autorisation expresse et préalable et écrite de l'éditeur.

Les auteurs, la rédaction et l'éditeur veillent à la fiabilité des informations publiées, lesquelles ne pourraient toutefois engager leur responsabilité.

L'éditorial exprime une opinion personnelle qui n'engage que son auteur.

Veuillez contacter l'éditeur pour l'exploitation éventuelle d'une licence.

Référence recommandée : R.G.F.C.P.

ISSN : 2466-8729

