# Manuel de la TVA 2015, numéros 484 ? 521/7. Chapitre XIII. Régimes particuliers.

* Date : 01-02-2015
* Langue : Français
* Section : Régulation
* Type : Professional courses
* Sous-domaine : FISCAL DISCIPLINE

Contact | Disclaimer | FAQ
 
 
Quick search :
Fisconet
plus Version 5.9.23
Service Public Federal
Finances
Home
Executed
searches
Advanced
search
News
Home >
Advanced search >
Search results > Manuel de la TVA 2015, numéros 484 – 521/7. Chapitre XIII. Régimes particuliers.
Manuel de la TVA 2015, numéros 484 – 521/7. Chapitre XIII. Régimes particuliers.
Document
Content exists in : fr nl
Search in text:
Print    E-mail    Show properties
Properties
Document type : Professional courses
Title : Manuel de la TVA 2015, numéros 484 – 521/7. Chapitre XIII. Régimes particuliers.
Tax year : 2015
Document date : 01/02/2015
Keywords : régimes particuliers
Document language : FR
Name : Manuel de la TVA 2015, numéros 484 – 521/7. Chapitre XIII. Régimes particuliers.
Version : 1
Administration Générale de la Fiscalité – Services centraux
Expertise Opérationnelle et Support – Service TVA – Section Commentaire
Manuel de la TVA 2015, numéros 484 – 521/7. Chapitre XIII. Régimes particuliers.
(Mis à jour selon l'état de la législation au 01.02.2015)
CHAPITRE XIII.
REGIMES PARTICULIERS.
Version imprimable en PDF [recto] ou [recto/verso]
 
Table des matières
 
Aperçu.
Section 1er.
Bases forfaitaires de taxation pour les petites entreprises.
Section 2.
Régime de la franchise de taxe.
Section 3.
Régime particulier pour les exploitants agricoles.
Section 4.
Régime particulier des ventes à distance.
Section 5.
Régime particulier d'imposition de la marge bénéficiaire applicable aux biens d'occasion, aux objets d'art, de collection ou d'antiquité.
Section 6.
Régime particulier applicable aux services de télécommunication, de radiodiffusion et de télévision et services fournis par voie électronique - mini-guichet unique en matière de TVA (mini-one-stop shop)
 
CHAPITRE XIII.
REGIMES PARTICULIERS.
 
484.
Aperçu.
Section première.
Bases forfaitaires de taxation pour les petites entreprises
 
 
485.
De quoi s'agit-il ?
 
 
486.
Généralités.
 
 
487.
Assujettis soumis au régime du forfait.
 
 
 
a)
Première condition : forme de l'entreprise
 
 
 
b)
Deuxième condition : nature des opérations
 
 
 
c)
Troisième condition : chiffre d'affaires maximum
 
 
488.
Espèces de forfait.
 
 
 
1.
Forfaits généraux
 
 
 
2.
Forfaits spéciaux
 
 
 
3.
Forfaits individuels
 
 
489.
Possibilités d'option.
 
 
490.
Perte du bénéfice du forfait.
 
 
491.
Procédure d'établissement des bases forfaitaires de taxation.
 
 
492.
Fonctionnement du régime du forfait.
 
 
493.
Inventaire annuel.
 
 
494.
Opérations exemptées ou pour lesquelles des bases forfaitaires n'ont pas été établies.
 
 
495.
Restitution en cas de passage au régime normal.
 
 
495/2.
Passage au régime forfaitaire.
 
 
495/2bis.
Passage au régime de la franchise de taxe.
 
 
495/3.
Cession de fonds de commerce par ou à un assujetti soumis au régime du forfait.
 
 
496.
Obligations des assujettis soumis au régime du forfait.
 
 
 
1.
Facturier d'entrée
 
 
 
2.
Journal de recettes
 
 
 
 
 
Système de caisse enregistreuse.
 
 
 
3.
Emission de factures. Facturier de sortie
 
 
 
4.
Prélèvements
 
 
 
5.
Tableau des biens d'investissement
 
 
 
6.
Feuille de calcul
 
 
 
7.
Relevé des bénéfices supplémentaires résultant de conditions d'achat particulières
 
 
497.
Restitutions.
 
 
 
1.
Restitution de la taxe calculée forfaitairement
 
 
 
2.
Restitution d'autres taxes
Section 2.
Régime de la franchise de taxe
 
 
498.
Economie du régime.
 
 
499.
Notion de " petite entreprise ".
 
 
 
A.
Entreprises concernées et entreprises exclues
 
 
 
B.
Opérations concernées et opérations exclues du régime de la franchise (article 56bis, § 1er et § 3 du Code)
 
 
 
 
1°
Opérations concernées
 
 
 
 
2°
Opérations exclues
 
 
500.
Accès au régime.
 
 
 
A.
Entreprises existantes
 
 
 
 
1)
A partir du 1er juillet de chaque année
 
 
 
 
2)
A partir du 1er janvier de chaque année
 
 
 
B.
Nouvelles entreprises
 
 
501.
Possibilités d'option.
 
 
 
1°
Forme de l'option
 
 
 
2°
Moment de l'option
 
 
 
3°
Durée de l'option
 
 
502.
Perte du bénéfice du régime de la franchise (AR n° 19, art. 6).
 
 
 
1°
Dépassement du seuil
 
 
 
2°
Changement d'activité
 
 
503.
Méthode de calcul du chiffre d'affaires limite.
 
 
 
A.
Opérations incluses dans le calcul du chiffre d'affaires limite
 
 
 
B.
A moins qu'il ne s'agisse d'opérations ayant un caractère purement accessoire, les opérations suivantes doivent également être incluses dans le chiffre d'affaires
 
 
 
C.
Il est fait abstraction pour le calcul du chiffre d'affaires limite, des opérations suivantes
 
 
504.
Déductions.
 
 
504/2.
Restitutions.
 
 
505.
Obligations de l'assujetti soumis au régime de la franchise.
 
 
 
1°
Déclaration de commencement, de changement et de cessation d'activité
 
 
 
2°
Facturation (Art. 56bis, § 5, al. 2, du Code)
 
 
 
3°
Communication du numéro d'identification BE
 
 
 
4°
Facturiers. Registre visé à l'article 14, § 5, de l'arrêté royal n° 1
 
 
 
5°
Journal de recettes
 
 
 
6°
Tableau des biens d'investissements
 
 
 
7°
Liste des clients assujettis et déclaration annuelle du chiffre d'affaires
 
 
 
8°
Relevé des opérations intracommunautaires
 
 
 
9°
Déclaration spéciale
 
 
506.
Opérations intracommunautaires.
 
 
 
A.
L'assujetti franchisé agit en qualité d'acheteur
 
 
 
 
1°
Le montant des acquisitions intracommunautaires ne dépasse pas 11.200 EUR et l'assujetti n'opte pas pour la taxation " à destination "
 
 
 
 
2°
Le montant des acquisitions intracommunautaires dépasse le seuil de 11.200 EUR
 
 
 
 
3°
Option pour la taxation à destination des acquisitions intracommunautaires (Code, art. 25ter, § 1er, alinéa 2, 2°, alinéa 2 et AR n° 10, art. 4, § 2)
 
 
 
 
4°
Cas particuliers
 
 
 
 
 
a)
Acquisitions intracommunautaires de biens effectuées à titre onéreux par un franchisé établi en Belgique, lorsque le cocontractant établi dans un autre Etat membre
 
 
 
 
 
b)
Acquisitions intracommunautaires de produits soumis à accises
 
 
 
B.
L'assujetti franchisé agit en qualité de vendeur
 
 
 
C.
L'assujetti franchisé agit en qualité de preneur d'un service fourni par un assujetti non établi en Belgique
 
 
 
D.
L'assujetti franchisé effectue une prestation de services pour un assujetti établi dans un autre Etat membre
 
 
507.
Changement de régime d'imposition. Conséquence (AR n° 19).
 
 
 
1.
Passage du régime de la franchise au régime normal ou forfaitaire (AR n° 19, art. 7)
 
 
 
2.
Passage du régime forfaitaire ou normal à celui de la franchise
 
 
508.
(Abrogé).
 
 
508/2.
(Abrogé).
Section 3.
Régime particulier pour les exploitants agricoles
 
 
509.
Considérations générales.
 
 
510.
La notion d'exploitant agricole.
 
 
511.
Achats effectués par les exploitants agricoles.
 
 
512.
Opérations auxquelles s'applique le régime agricole.
 
 
 
A.
Livraisons de biens produits ou cultivés par l'agriculteur et d'animaux qu'il a élevés (AR n° 22, art. 2, § 1er, 1°)
 
 
 
B.
Prestations de services fournies en exécution de contrats de culture ou d'élevage (AR n° 22, art. 2, § 1er, 2°)
 
 
 
C.
Entraide agricole (AR n° 22, art. 2, § 1er, 3°)
 
 
 
D.
Livraison de biens d'investissement usagés et d'autres biens utilisés dans l'entreprise (AR n° 22, art. 2, § 1er, 4°)
 
 
 
E.
Cas particuliers
 
 
 
 
1.
Somme versée par une exploitation d'engraissement de porcs à des agriculteurs, pour l'épandage du lisier sur les champs de ces derniers
 
 
 
 
2.
Somme versée par une criée à un agriculteur pour l'enlèvement par celui-ci de fruits avariés qui seront répandus sur les champs de ce dernier
 
 
 
 
3.
Régime TVA applicable aux opérations concernant les quotas laitiers
 
 
512/2.
Opérations intracommunautaires.
 
 
 
A.
Acquisitions intracommunautaires
 
 
 
 
a)
Le montant des acquisitions intracommunautaires ne dépasse pas le seuil de 11.200 EUR par an et l'assujetti n'opte pas pour la taxation dans l'Etat membre de destination
 
 
 
 
 
 
Remarques importantes.
 
 
 
 
b)
Le montant des acquisitions intracommunautaires dépasse le seuil de 11.200 EUR
 
 
 
 
c)
Option pour la taxation des acquisitions intracommunautaires dans l'Etat membre de destination (Code, art. 25ter, § 1er, al. 2, 2°, 2e alinéa et AR n° 10, art. 4, § 2)
 
 
 
B.
Livraisons intracommunautaires
 
 
 
 
a)
Principe des livraisons intracommunautaires
 
 
 
 
b)
Facturation
 
 
 
 
c)
Listing
 
 
 
 
d)
Compensation forfaitaire (voir aussi n° 516)
 
 
 
C.
Régime des acquisitions intracommunautaires de produits soumis à accise
 
 
 
D.
Régime des livraisons intracommunautaires de moyens de transport neufs
 
 
 
E.
Régime des acquisitions intracommunautaires de moyens de transport neufs
 
 
 
F.
Prestations de services fournies par un prestataire non établi en Belgique
 
 
 
G.
Fourniture d'un service par un assujetti soumis au régime particulier des exploitants agricoles à un assujetti établi dans un autre Etat membre
 
 
513.
Opérations exclues du régime agricole (AR n° 22, art. 2, § 2).
 
 
514.
Obligations en matière de facturation en ce qui concerne les opérations soumises au régime agricole.
 
 
 
A.1.
Livraisons de produits agricoles à des acheteurs assujettis établis en Belgique
 
 
 
 
a)
Prix ne comprenant pas le montant de la compensation
 
 
 
 
b)
Prix comprenant le montant de la compensation forfaitaire
 
 
 
A.2.
Livraisons de produits agricoles à des assujettis non établis en Belgique ou à des personnes morales non assujetties établies dans un autre Etat membre
 
 
 
A.3.
Ventes à distance de produits agricoles
 
 
 
B.1.
Prestations de services agricoles effectuées pour un preneur assujetti établi en Belgique
 
 
 
B.2.
Prestations de services agricoles effectuées pour des assujettis non établis en Belgique.
 
 
 
C.
Vente de biens autres que des produits agricoles
 
 
 
 
C.1.
Principe général
 
 
 
 
C.2.
Livraison à des assujettis ou à des personnes morales non assujetties, établis dans un autre Etat membre et qui bénéficient de la dérogation visée à l'article 25ter, § 1er, 2e alinéa, 2°, du Code
 
 
 
 
C.3.
Livraison à des assujettis ou à des personnes morales non assujetties, établis dans un autre Etat membre et qui ne bénéficient pas de la dérogation visée à l'article 25ter, § 1er, 2e alinéa, 2°, du Code
 
 
 
 
C.4.
Livraison à des acheteurs établis en dehors du territoire de la Communauté
 
 
515.
Obligations en matière de déclaration en ce qui concerne les opérations soumises au régime agricole.
 
 
516.
La compensation forfaitaire - Récupération par l'exploitant agricole de ses taxes en amont.
 
 
517.
Exploitants agricoles qui sont exclus du régime agricole ou qui n'y sont soumis qu'en partie - Exploitants agricoles exerçant plusieurs activités.
 
 
 
A.
Exploitants agricoles pour lesquels ce régime est tout à fait exclu
 
 
 
 
A.1.
Entreprises agricoles qui ont pris la forme d'une société commerciale
 
 
 
 
A.2.
Exploitants agricoles qui exercent également une autre activité professionnelle indépendante pour laquelle ils sont déjà soumis au régime normal en qualité d'assujetti à la TVA
 
 
 
 
A.3.
Exploitants agricoles dont la seule activité a pour objet des livraisons et des prestations de services relatives à des biens ou animaux qu'il a produits ou élevés en tant qu'agriculteur, mais qui sont imposés à un taux de TVA autre que 6 %, à l'exception des tabacs bruts ou non manufacturés
 
 
 
B.
Exploitants agricoles pour lesquels le régime agricole s'applique partiellement
 
 
 
 
B.1.
L'exploitant agricole est soumis pour le second secteur d'activité au régime normal ou au régime du forfait
 
 
 
 
 
1°
Livraisons sur les marchés de gros
 
 
 
 
 
2°
Livraisons sur les marchés de détail, dans une installation agencée pour la vente au détail (magasin, échoppe le long de la voie publique) ou de porte à porte
 
 
 
 
 
3°
Livraisons de biens produits ou d'animaux élevés qui ne sont pas soumis au taux de 6 % (chevaux de selle), à l'exception des tabacs bruts ou non manufacturés
 
 
 
 
 
4°
Fourniture de services relatifs à des biens qui ne sont pas imposés au taux de 6 %
 
 
 
 
B.2.
L'exploitant agricole bénéficie, pour le second secteur d'activité, du régime de la franchise de taxe
 
 
518.
Changement de régime d'imposition.
 
 
 
A.
Obligation pour l'exploitant agricole de notifier les modifications du régime particulier
 
 
 
 
 
Tolérance administrative
 
 
 
B.
Choix du régime normal de la TVA
 
 
519.
Restitution ou révision lors du changement de régime d'imposition.
 
 
 
A.
Restitution
 
 
 
B.
Révision des déductions
 
 
519/2.
Cession d'une universalité de biens ou d'une branche d'activité entre agriculteurs soumis au régime particulier agricole.
Section 4.
Régime particulier des ventes à distance
 
 
520.
Economie du régime.
 
 
520/1.
Conditions à remplir pour l'application du régime particulier des ventes à distance.
 
 
 
I.
Personnes visées
 
 
 
II.
Biens visés
 
 
 
III.
Conditions de livraison
 
 
 
IV.
Seuil
 
 
 
 
a)
Tableau reprenant le seuil fixé par chaque Etat membre pour la taxation des ventes à distance
 
 
 
 
b)
Calcul du seuil
 
 
 
 
 
 
Remarque 1 : Dépassement concomitant des seuils prévus par l'article 15, § 1er, et l'article 25ter, § 1er, alinéa 2, 2°, 1er alinéa, b), du Code.
 
 
 
 
 
 
Remarque 2 : Livraisons effectuées par des assujettis visés à l'article 11 de la Directive 2006/112/CE (Unités TVA) (v. article 4, § 2, du Code).
 
 
 
 
 
 
Remarque 3 : Ventes à distance effectuées par des membres d'une unité TVA.
 
 
 
 
c)
Option pour la taxation dans l'Etat membre d'arrivée
 
 
520/2.
Fonctionnement du régime des ventes à distance.
 
 
520/3.
Biens autres que ceux soumis à accise au sens de l'article 1, § 6, 4° du Code.
 
 
 
I.
Expédition ou transport à partir d'un autre Etat membre vers la Belgique
 
 
 
 
A.
Le fournisseur dépasse le seuil belge (35.000 EUR) ou a opté pour la taxation en Belgique
 
 
 
 
 
1.
L'acheteur est un particulier établi en Belgique
 
 
 
 
 
2.
L'acheteur est un assujetti ou une personne morale non assujettie, établi(e) en Belgique, qui bénéficie de la dérogation prévue à l'article 25ter, § 1er, alinéa 2, 2°, 1er alinéa, du Code (voir point I, 2° du n° 520/1 ci-avant)
 
 
 
 
B.
Le fournisseur ne dépasse pas le seuil belge (35.000 EUR) et n'a pas opté pour la taxation en Belgique
 
 
 
 
 
1.
L'acheteur est un particulier établi en Belgique
 
 
 
 
 
2.
L'acheteur est un assujetti ou une personne morale non assujettie, établi(e) en Belgique, qui bénéficie de la dérogation prévue à l'article 25ter, § 1er, alinéa 2, 2°, 1er alinéa, du Code (voir point I, 2° du n° 520/1 ci-avant)
 
 
 
II.
Expédition ou transport à partir de la Belgique vers un autre Etat membre
 
 
 
 
A.
Le fournisseur dépasse le seuil de l'Etat membre d'arrivée de l'expédition ou du transport des biens (voir tableau point IV, a) du n° 520/1) ou a opté pour la taxation dans cet Etat membre
 
 
 
 
 
1.
L'acheteur est un particulier établi dans un autre Etat membre
 
 
 
 
 
2.
L'acheteur est une personne morale non assujettie établie dans un autre Etat membre ou un assujetti établi dans un autre Etat membre et qui n'est pas tenu d'y soumettre à la taxe toutes ses acquisitions intracommunautaires
 
 
 
 
B.
Le fournisseur ne dépasse pas le seuil de l'Etat membre d'arrivée de l'expédition ou du transport des biens (voir tableau point IV, a) du n° 520/1 ci-avant) et n'a pas opté pour la taxation dans cet Etat membre
 
 
 
 
 
1.
L'acheteur est un particulier établi dans un autre Etat membre
 
 
 
 
 
2.
L'acheteur est une personne morale non assujettie ou un assujetti établis dans un autre Etat membre et qui n'est pas tenu d'y soumettre à la taxe toutes ses acquisitions intra-communautaires
 
 
520/4.
Produits soumis à accise au sens de l'article 1, § 6, 4°, du Code (produits énergétiques, alcool et boissons alcooliques, tabacs manufacturés, à l'exception du gaz fourni via un système de gaz naturel situé sur le territoire de la Communauté ou tout réseau connecté à un tel système).
 
 
 
I.
Les produits soumis à accise sont expédiés ou transportés à partir d'un autre Etat membre vers la Belgique
 
 
 
II.
Les produits soumis à accise sont expédiés ou transportés à partir de la Belgique vers un autre Etat membre
 
 
520/5.
Cas particulier visé à l'article 15, § 3, du Code.
 
 
520/6.
Obligations du fournisseur en matière de ventes à distance.
 
 
 
A.
Comptabilité
 
 
 
B.
Identification à la TVA
 
 
 
C.
Obligation de facturation
Section 5.
Régime particulier d'imposition de la marge bénéficiaire applicable aux biens d'occasion, aux objets d'art, de collection ou d'antiquité
 
 
520/7.
Cadre légal.
 
 
520/8.
Portée générale.
 
 
 
I.
Définitions
 
 
 
 
A.
Biens d'occasion
 
 
 
 
B.
Objets d'art, de collection ou d'antiquité
 
 
 
 
C.
Assujetti-revendeur
 
 
 
II.
Opérations visées
 
 
 
III.
Base d'imposition
 
 
 
IV.
Déductions
 
 
 
 
A.
Dans le chef de l'acheteur
 
 
 
 
B.
Dans le chef de l'assujetti-revendeur
 
 
 
V.
Facturation
 
 
520/9.
Conditions et modalités d'application du régime particulier.
 
 
 
I.
Etablissement d'un bordereau d'achat ou réception d'une facture
 
 
 
II.
Moyens de preuve
 
 
 
III.
Tenue d'un registre des achats
 
 
 
IV.
Tenue d'un registre de comparaison
 
 
 
V.
Identification des biens d'occasion (les moyens de transport exceptés), des objets d'art, de collection ou d'antiquité détenus par l'assujetti-revendeur
 
 
520/10.
Fonctionnement.
 
 
 
I.
Mode de détermination de la base d'imposition par période de déclaration
 
 
 
 
A.
Clôture périodique du journal des recettes et du facturier de sortie
 
 
 
 
 
1.
Journal des recettes
 
 
 
 
 
2.
Facturier de sortie
 
 
 
 
B.
Clôture périodique du registre des achats
 
 
 
 
C.
Calcul de la taxe due
 
 
 
 
 
1.
Pour les opérations réalisées sous le régime particulier de la marge bénéficiaire durant la période de déclaration, à l'exception de la dernière période de déclaration de l'année
 
 
 
 
 
2.
Pour les opérations réalisées sous le régime particulier de la marge bénéficiaire durant la dernière période de déclaration de l'année
 
 
 
II.
Mode de détermination de la base d'imposition par livraison
 
 
520/11.
Opérations intracommunautaires.
 
 
 
I.
Biens d'occasion, objets d'art, de collection ou d'antiquité, livrés en application du régime particulier d'imposition de la marge bénéficiaire et expédiés ou transportés d'un Etat membre vers un autre Etat membre par l'assujetti-revendeur, par l'acquéreur ou pour leur compte.
 
 
 
II.
Acquisitions intracommunautaires en Belgique de biens d'occasion, d'objets d'art, de collection ou d'antiquité, effectuées à titre onéreux par un assujetti-revendeur
 
 
 
 
A.
Le vendeur dans l'Etat membre d'origine est une personne non assujettie
 
 
 
 
B.
Le vendeur dans l'Etat membre d'origine est un assujetti agissant en tant que tel, autre qu'un assujetti-revendeur ou qu'un organisateur de ventes aux enchères publiques
 
 
 
 
 
1.
La livraison effectuée par cet assujetti est exonérée conformément à l'article 136, a et b de la Directive 2006/112/CE
 
 
 
 
 
2.
La livraison est effectuée par l'assujetti en application d'un régime de la franchise de taxe prévu aux articles 282 à 292 de la Directive 2006/112/CE, comparable à celui visé par l'article 56bis, du Code
 
 
 
 
 
3.
La livraison est effectuée par l'assujetti en application du régime normal de la taxe
 
 
 
 
C.
Le vendeur dans l'Etat membre d'origine est un assujetti-revendeur ou un organisateur de ventes aux enchères publiques, agissant en tant que tel
 
 
 
 
 
1.
Soit il a livré le bien d'occasion, l'objet d'art, de collection ou d'antiquité en application du régime d'imposition de la marge bénéficiaire ou du régime particulier des ventes aux enchères publiques.
 
 
 
 
 
2.
Soit il n'a pas - ou n'a pas pu - livrer le bien d'occasion, l'objet d'art, de collection ou d'antiquité en application du régime d'imposition de la marge bénéficiaire ou du régime particulier des ventes aux enchères publiques
 
 
 
III.
Opérations assimilées à des livraisons/acquisitions intracommunautaires
 
 
 
 
A.
Transfert
 
 
 
 
B.
Non-transfert
 
 
520/12.
Dispositions particulières.
 
 
 
I.
Moyens de transport d'occasion
 
 
 
 
A.
Notions
 
 
 
 
B.
Régime spécial de taxation des moyens de transport neufs
 
 
 
 
C.
Etablissement d'un bordereau d'achat ou réception d'une facture
 
 
 
 
D.
Moyens de preuve
 
 
 
 
E.
Vente à des invalides ou à des handicapés
 
 
 
 
F.
Assureurs
 
 
 
 
G.
Leasing de véhicules
 
 
 
II.
Objets d'art, de collection ou d'antiquité
 
 
 
 
A.
Importation d'objets d'art, de collection ou d'antiquité. - Achat d'objets d'art auprès de certains assujettis, autres que des assujettis-revendeurs
 
 
 
 
 
1.
Option pour l'application du régime particulier
 
 
 
 
 
2.
Vente sous le régime normal de la taxe
 
 
 
 
B.
Livraisons d'objets d'art, de collection ou d'antiquité par un assujetti-revendeur allemand
 
 
 
III.
Ventes publiques de biens d'occasion, d'objets d'art, de collection ou d'antiquité
 
 
520/13.
Divers.
 
 
 
I.
Exportation et vente à des organisations internationales ou sous le régime diplomatique et consulaire
 
 
 
II.
Prélèvement par l'assujetti-revendeur, pour ses besoins privés, de biens achetés en vue de la vente sous le régime de la marge bénéficiaire
 
 
 
III.
Utilisation par l'assujetti-revendeur, pour son activité économique, de biens achetés en vue de la vente sous le régime de la marge bénéficiaire
 
 
 
IV.
Cession d'une universalité de biens ou d'une branche d'activité comprenant des biens soumis au régime de la marge bénéficiaire
Section 6.
Régime particulier applicable aux services de télécommunication, de radiodiffusion et de télévision et services fournis par voie électronique - mini-guichet unique en matière de TVA (mini-one-stop shop)
 
 
521.
Cadre légal et portée du régime spécial.
 
A.
Régime applicable pour les assujettis non établis dans la Communauté (régime particulier MOSS non UE) (article 58ter du Code)
 
 
521/2.
Caractéristiques du régime particulier MOSS non UE
 
 
521/3.
Conditions d'application du régime particulier MOSS non UE.
 
 
 
1.
Enregistrement, renonciation et exclusion en Belgique
 
 
 
2.
Déduction
 
 
521/4.
Obligations du prestataire qui a choisi de s'inscrire dans le régime MOSS en Belgique.
 
B.
Régime applicable pour les assujettis établis dans la Communauté mais non dans l'Etat membre de consommation (régime particulier MOSS UE) (article 58quater du Code)
 
 
521/5.
Caractéristiques du régime particulier MOSS UE.
 
 
521/6.
Conditions d'application du régime particulier MOSS UE.
 
 
 
1.
Enregistrement, renonciation et exclusion en Belgique
 
 
 
2.
Déduction
 
 
521/7.
Obligations du prestataire qui a choisi de s'inscrire dans le régime particulier MOSS en Belgique.
 
[TOP]
484. Aperçu.
L'application du régime normal de la taxe pourrait causer des difficultés aux petites entreprises qui ne sont pas suffisamment organisées sur le plan comptable. C'est pourquoi les articles 56, 56bis et 57 du Code instaurent des régimes particuliers pour certains secteurs d'activité bien déterminés. On distingue :
1° l'adoption de bases forfaitaires de taxation pour certaines petites entreprises (section première);
2° le régime de la franchise de taxe pour les petites entreprises (section 2);
3° un régime forfaitaire particulier, pour les exploitants agricoles (section 3).
Par ailleurs, il existe un régime des ventes à distance (section 4). Ce régime permet d'éviter que des assujettis s'installent systématiquement dans les Etats membres pratiquant des taux de TVA peu élevés et livrent à des particuliers au départ de ces pays afin de bénéficier de ces taux avantageux.
Il existe également un régime particulier d’imposition de la marge bénéficiaire applicable aux biens d’occasion, aux objets d’art, de collection ou d’antiquité (section 5).
Enfin, depuis le 01.07.2003, est entré en vigueur un régime spécial applicable aux assujettis non établis dans la Communauté qui fournissent des services par voie électronique à des preneurs non assujettis établis dans la Communauté (section 6).
[TOP]
Section première. - Bases forfaitaires de taxation pour les petites entreprises
[Table des matières]
485. De quoi s'agit-il ?
Les bases forfaitaires de taxation dont s'occupent l'article 56 du Code et l'arrêté royal n° 2, doivent simplement permettre de reconstituer le chiffre d'affaires imposable de l'assujetti, dans les cas où ce chiffre d'affaires ne résulte pas de factures ou d'autres éléments précis et sans que l'intéressé soit tenu d'annoter ses recettes au jour le jour.
Eu égard à l'article 53, § 2, du Code et à l’article 1er de l’arrêté royal n° 1 (v. n° 431), ce régime ne s'applique qu'aux petites entreprises qui habituellement ne fournissent des biens ou des services mobiliers qu'à des particuliers et qui n’émettent pas de factures pour leurs opérations. Il ne concerne donc pas les assujettis qui normalement doivent émettre des factures pour constater leurs opérations, et notamment ceux qui habituellement livrent des biens ou fournissent des services à des professionnels (grossistes, marchands d'engrais, etc.) ou encore ceux qui exécutent des travaux immobiliers (entrepreneurs de maçonnerie, plafonneurs, peintres, etc.). A part cela, les mécanismes habituels du système de la TVA, et notamment celui de la déduction, s'appliquent en principe aux petites entreprises soumises au régime du forfait, et ces dernières restent tenues aux principales obligations imposées aux assujettis (dépôt de déclarations périodiques, paiement de la taxe à l'Etat, ...), encore que ces obligations soient simplifiées (v. n° 496).
486. Généralités.
L'article 56 du Code, donne au Roi le pouvoir de régler, en ce qui concerne les petites entreprises qu'il définit, les modalités selon lesquelles l'administration détermine, après consultation des groupements professionnels intéressés, des bases forfaitaires de taxation, lorsqu'il est possible d'en établir.
L'arrêté royal n° 2, du 07.11.1969, règle la structure et l'organisation du régime forfaitaire auquel les petites entreprises peuvent être soumises.
Il existe des forfaits dans les secteurs suivants :
les détaillants en alimentation générale; les crémiers et laitiers ambulants; les détaillants en gibier et volaille; les poissonniers; les poissonniers ambulants; les bouchers-charcutiers; les boulangers et boulangers-pâtissiers; les marchands de chaussures; les marchands de textiles et d'articles en cuir; les quincailliers; les droguistes; les pharmaciens; les marchands de journaux; les libraires; les cafetiers; les coiffeurs; les cordonniers; les forains; les glaciers; les détaillants en tabacs; les exploitants de friteries.
487. Assujettis soumis au régime du forfait.
Pour être soumis au forfait pour une année déterminée, l'assujetti doit :
1° exercer son activité dans un secteur pour lequel des bases forfaitaires ont été déterminées par l'administration;
2° remplir les conditions suivantes (AR n° 2, art. 1 et 2) :
a) première condition : forme de l'entreprise
L'assujetti doit être une personne physique ou bien une société en nom collectif, une société en commandite simple ou une société privée à responsabilité limitée.
Les autres personnes morales (sa, société en commandite par actions, société coopérative, ASBL, organismes publics, etc.), ne peuvent revendiquer le régime du forfait.
b) deuxième condition : nature des opérations
Le forfait est prévu normalement pour les assujettis qui ne doivent pas émettre habituellement de factures. C'est pourquoi le régime du forfait n'est applicable qu'aux assujettis qui effectuent des opérations pour lesquelles il n'y a pas obligation d’émettre facture pour au moins 75 % de leur chiffre d'affaires total, ce qui revient à exclure du régime forfaitaire, les assujettis qui doivent émettre des factures pour plus de 25 % du montant de leurs opérations, TVA non comprise.
Le pourcentage de 75 peut être ramené à 60 dans deux hypothèses :
lorsque les opérations sont conclues avec un petit nombre de clients importants (p.ex. livraisons à des collectivités);
lorsqu'elles portent sur des quantités de biens qui ne sont pas sensiblement supérieures à celles qui sont livrées habituellement à des particuliers (p.ex. livraisons à des petits artisans).
c) troisième condition : chiffre d'affaires maximum
Pour être soumis au régime du forfait, l'assujetti ne peut pas avoir réalisé, au cours de l'année précédente, un chiffre d'affaires, TVA non comprise, supérieur à un certain montant. Celui-ci est fixé à 750.000 EUR (v. AR n° 2, art. 1, § 1er, 3°).
Pour le calcul de ce chiffre d'affaires, il y a lieu de prendre en considération toutes les opérations effectuées par l'assujetti d'une manière indépendante, dans l'exercice de toutes ses activités économiques, en ce compris les opérations exemptées de la TVA (p.ex. les exportations, les livraisons intracommunautaires de biens et les opérations assimilées, les livraisons aux ambassades, etc.), celles qui sont effectuées à l'étranger ou celles qui sont soumises à un régime particulier (p.ex. la vente de tabacs manufacturés).
Sont cependant négligés, les débours (v. n° 122), les recettes exceptionnelles (p.ex. vente de biens d'investissement usagés), les revenus provenant d'opérations que l'assujetti n'effectue pas de manière indépendante (p.ex. revenus en tant que salarié), les recettes provenant d'une exploitation agricole qui est soumise au régime particulier des exploitants agricoles, les recettes provenant de la location d'immeubles dans la mesure où elle est exemptée de la TVA, ainsi que les recettes provenant d'opérations que l'assujetti a réalisées dans le cadre de la gestion de son patrimoine social ou privé et reconnues comme telles par l'administration des contributions directes (p.ex. vente d'actions).
Si un même assujetti exerce plusieurs activités économiques (p.ex. boulanger et épicier), il y a lieu d'additionner les chiffres d'affaires réalisés dans les différentes activités.
Si plusieurs assujettis exercent des activités économiques en indivision ou en association, il y a lieu de prendre en considération le chiffre d'affaires total de ces activités, réalisé en commun.
Par contre, si des époux exercent séparément une activité économique (p.ex. le mari, cafetier et l'épouse, épicière) il faut considérer distinctement le chiffre d'affaires réalisé par chacun d'eux, quel que soit le régime matrimonial.
Les assujettis qui commencent leur activité ne sont soumis au régime du forfait que si, dans la déclaration de commencement d'activité prévue par l'article 53, § 1er, alinéa 1er, 1°, du Code (v. n° 426), ils déclarent, sous le contrôle de l'administration, que, selon toute probabilité, leur activité professionnelle répondra aux conditions fixées pour l'application du forfait.
488. Espèces de forfait.
1. Forfaits généraux
Pour les grands secteurs d'activité du commerce de détail (bouchers, épiciers, cafetiers, coiffeurs, etc.), des forfaits généraux sont établis. Ces forfaits sont basés sur le fait que les assujettis qui y sont soumis travaillent dans des conditions normales qui sont à peu près communes à tous les détaillants et artisans de ce secteur.
2. Forfaits spéciaux
Des catégories de détaillants exerçant leurs activités dans des secteurs pour lesquels des forfaits généraux sont établis, se spécialisent dans la vente de certaines marchandises (p.ex. magasin d'alimentation générale spécialisé en volailles et en gibiers ou en produits laitiers) ou recourent à un mode spécial d'approvisionnement (poissonniers ambulants qui s'approvisionnent directement à la minque, achats à des magasins dits « cash and carry »), ce qui leur laisse souvent une marge bénéficiaire supérieure aux autres détaillants du même secteur, qui vendent leurs produits dans une proportion normale les uns par rapport aux autres ou s'approvisionnent aux sources habituelles de la distribution.
Dans de telles situations, l'administration peut, après consultation des groupements professionnels intéressés établir des forfaits spéciaux. Ces forfaits spéciaux sont prévus dans les réglementations établissant les forfaits généraux.
3. Forfaits individuels
Certains assujettis exercent leur activité dans des conditions tellement particulières qu'il ne convient pas de calculer leur chiffre d'affaires selon des bases forfaitaires de taxation générales ou spéciales existant pour ce secteur d'activité, sous peine de créer des inégalités flagrantes dans la perception de la TVA. Ces assujettis sont expressément exclus du régime forfaitaire par les réglementations établissant les forfaits.
Ces assujettis peuvent toutefois demander individuellement, dans une lettre adressée à l'office de contrôle de la TVA dont ils relèvent, que les bases forfaitaires de taxation générales ou spéciales soient adaptées à leur activité.
Le chef de l'office de contrôle notifie sa décision par lettre recommandée à la poste.
Si, dans le mois de cette notification, l'assujetti n'a pas fait connaître son intention de s'en tenir au régime normal de la taxe, il est considéré comme étant soumis au régime du forfait selon les bases fixées par le chef de l'office de contrôle.
Exemple
Le coiffeur qui prétend se trouver dans des conditions d'exploitation particulièrement défavorables peut demander, de la manière décrite ci-dessus, que les bases forfaitaires de taxation soient adaptées à sa situation particulière. Il doit justifier sa demande au moyen de données positives et contrôlables portant sur l'ensemble de sa situation. Une réduction du nombre de jours d'ouverture du salon ne peut, à elle seule, constituer la preuve de l'existence de conditions d'exploitation particulièrement défavorables.
489. Possibilités d'option.
Les assujettis qui sont soumis au régime forfaitaire, peuvent opter pour l'application du régime normal d'imposition sur la base de leur chiffre d'affaires réel.
Cette option a effet à partir du 1er avril, à condition qu'elle soit notifiée, avant le 15 mars, par lettre recommandée adressée au chef de l'office de contrôle de la TVA dont l'assujetti relève. Après une telle option, l'assujetti ne peut revenir au forfait qu'après avoir été soumis au régime normal pendant deux années entières (AR n° 2, art. 5, § 1er).
De son côté, l'assujetti qui est imposé selon le régime normal peut opter pour le régime du forfait s'il remplit les conditions prévues à cet effet. Cette option doit également être faite avant le 15 mars par lettre recommandée adressée au chef de l'office de contrôle et elle a effet à partir du 1er avril de la même année (AR n° 2, art. 5, § 2).
L'assujetti soumis au forfait peut bénéficier du régime de la franchise prévu à l’article 56bis, du Code de la TVA à compter du 1er juillet d'une année donnée s'il réunit les conditions pour bénéficier de ce régime et, notamment, s'il a réalisé un chiffre d'affaires qui, au cours de l'année civile précédente, n'a pas dépassé 15.000 EUR. L'assujetti qui souhaite bénéficier de ce régime, en informe avant le 1er juin le chef de l'office de contrôle TVA dont il relève, au moyen d’un accusé de réception qu’il aura préalablement reçu accompagné d’une lettre explicative
A sa demande, toutefois, il pourra être soumis au régime de la franchise dès le 1er janvier s'il ressort de ses prévisions d'exploitation que le chiffre d'affaires annuel limite ne sera pas dépassé (AR n° 19, art. 2, § 3). Dans le courant du dernier trimestre, mais avant le 15 décembre de l'année en cours, il doit alors introduire auprès du chef de l'office de contrôle dont il relève, par lettre recommandée à la poste, une demande dans laquelle le montant du chiffre d'affaires réalisé au cours des trois premiers trimestres de l'année en cours et l'estimation du chiffre d'affaires du quatrième trimestre seront mentionnés. Si une suite favorable est réservée à sa demande, l'assujetti sera soumis au régime de la franchise de taxe à partir du 1er janvier de l'année suivante.
Pour sa part, la petite entreprise soumise au régime de la franchise de taxe peut opter pour le régime forfaitaire même si son chiffre d'affaires annuel ne dépasse pas 15.000 EUR. Cette option a effet à l'expiration du mois qui suit celui au cours duquel la lettre recommandée à la poste est envoyée au chef de l'office de contrôle dont elle relève. Cependant, à la suite d'un tel choix, la petite entreprise ne peut pas revenir au régime de la franchise de taxe avant le 1er janvier de la troisième année qui suit celle au cours de laquelle l'option a pris cours (Art. 56bis, § 6 et AR n° 19, art. 6, § 2).
Par ailleurs, si le montant total de son chiffre d'affaires excède au cours d'une année civile 15.000 EUR, le franchisé peut aussi opter pour le régime forfaitaire plutôt que d'être soumis d'office au régime normal. S'il réunit les conditions pour bénéficier de ce régime et que, par lettre recommandée à la poste, il a fait part de son choix au chef de l'office de contrôle compétent, le franchisé sera soumis au régime du forfait pour les opérations effectuées à partir de la première opération, considérée dans sa totalité pour laquelle le seuil de 15.000 EUR est dépassé (AR n° 19, art. 6, § 1).
490. Perte du bénéfice du forfait.
L'assujetti qui ne satisfait plus aux conditions imposées pour l'application du régime du forfait, est soumis au régime normal de la taxe à compter du premier jour du trimestre civil qui suit celui au cours duquel sa situation a été modifiée (AR n° 2, art. 6). Ce passage est notamment obligatoire en cas de dépassement du maximum du chiffre d'affaires annuel ou du pourcentage autorisé d'opérations facturées ou lorsque, en vertu d'une clause d'exclusion, l'application du régime forfaitaire n'est pas permise, etc. Dans tous ces cas, l'assujetti doit passer spontanément au régime normal de la taxe et avertir par écrit l'office de contrôle dont il relève, dans les 15 jours de la modification survenue dans son activité professionnelle. Cette règle est appliquée avec souplesse par l'administration. C'est ainsi qu'un léger dépassement des limites permises sera toléré lorsqu'il apparaît que ce dépassement n'est qu'accidentel.
Lorsque, en outre, au cours de l'année civile écoulée, le chiffre d'affaires annuel d'un assujetti soumis au forfait ne dépasse pas 15.000 EUR, cet assujetti peut bénéficier s’il le souhaite du régime de la franchise de taxe à compter du 1er juillet de l'année suivante. Il informe à cet effet avant le 1er juin, le chef de l'office de contrôle TVA dont il relève, au moyen d’un accusé de réception qu’il aura préalablement reçu accompagné d’une lettre explicative.Le passage au régime de la franchise implique la révision des déductions opérées sur les biens, autres que les biens d'investissement, non cédés et les services non utilisés au moment du changement de régime ainsi que sur les biens d'investissement encore utilisables qui subsistent à ce moment et pour lesquels la déduction initiale est sujette à révision (AR n° 19, art. 3). D'autre part, il implique également la possibilité de récupérer la TVA payée sur le prix de vente calculé forfaitairement des biens en stocks qui ont été taxés anticipativement (AR n° 2, art. 10, § 1, al. 5).
491. Procédure d'établissement des bases forfaitaires de taxation.
Les bases forfaitaires de taxation sont établies par l'administration après consultation des groupements professionnels intéressés. Avant le 1er février de chaque année, les groupements qui désirent être consultés pour l'établissement de ces bases forfaitaires, doivent se faire connaître à l'administration et fournir des propositions détaillées et chiffrées en vue de la détermination du forfait devant servir à la perception de la TVA.
De son côté, l'administration peut entreprendre d'office l'étude de forfaits à appliquer dans des secteurs où aucun groupement n'a introduit de demande.
L'étude des bases forfaitaires de taxation et les contacts avec les groupements professionnels sont confiés à un collège de fonctionnaires appartenant à l'Administration générale de la fiscalité.
Dans le courant de chaque année, l'administration établit provisoirement, sur la base des enquêtes qu'elle a effectuées et après consultation des groupements professionnels, les bases forfaitaires de taxation (coefficients forfaitaires applicables, normes de rendement, salaire patronal, etc.), que les assujettis doivent prendre en considération au cours de l'année suivante, pour le calcul de leur chiffre d'affaires.
Les bases forfaitaires provisoires peuvent être revues en cours d'année lorsque des changements sensibles interviennent dans les éléments constitutifs du forfait. Elles doivent l'être, après la fin de l'année de référence, lorsqu'il apparaît que les modifications intervenues dans les éléments constitutifs du forfait sont de nature à faire varier d'au moins 2 % le chiffre d'affaires calculé d'après les bases forfaitaires provisoires qui ont été déterminées de la manière indiquée ci-avant.
Le texte des réglementations relatives aux forfaits est téléchargeable sur le site FisconetPlus du SPF Finances; il peut également être envoyé aux assujettis soumis au régime forfaitaire, à leur demande, par les offices de contrôle de la TVA.
492. Fonctionnement du régime du forfait.
A l'instar des méthodes suivies pour le calcul des forfaits en matière d'impôts sur les revenus (art. 342 du Code des impôts sur les revenus), les techniques qui sont appliquées pour le calcul forfaitaire du chiffre d'affaires imposable à la TVA peuvent être classées en trois catégories :
1° détermination forfaitaire de marges bénéficiaires brutes (TVA exclue) à ajouter au montant des achats (TVA exclue) (p.ex. : détaillants en alimentation, en chaussures);
2° détermination forfaitaire des quantités de produits déterminés vendues par l'assujetti, à multiplier par les prix appliqués par unité (TVA exclue) (p.ex. : boulangers, cafetiers);
3° détermination forfaitaire du chiffre d'affaires sur base du nombre d'heures de travail (déterminé forfaitairement), multiplié par un taux horaire (déterminé forfaitairement et ne comprenant pas la TVA) (p.ex. : coiffeurs).
Dans les forfaits basés sur les valeurs ou les quantités des biens acquis ou importés, l'assujetti est censé, jusqu'à preuve du contraire (p.ex. : incendie), avoir livré, tels quels ou après transformation, ou avoir utilisé dans l'exécution de services, dans des conditions qui rendent la taxe exigible, tous les biens qu'il a acquis ou importés. Cette présomption s'applique à chaque période de déclaration à moins qu'il n'en soit décidé autrement par le Ministre ou son délégué ou lors de l'établissement des bases forfaitaires de taxation (AR n° 2, art. 91, al. 1er).
Ce principe souffre deux exceptions :
1° si l'assujetti dresse un inventaire annuel (v. n° 493);
2° s'il prouve que certains biens ont été affectés à la réalisation d'opérations exemptées ou pour lesquelles il n'y a pas de forfait (v. n° 494).
493. Inventaire annuel.
En principe, dans le régime du forfait, on ne tient pas compte du stock, ce dernier étant réputé être constant si l'assujetti ne dresse pas chaque année un inventaire de ses marchandises en stock.
S'il dresse chaque année un inventaire, il est tenu compte des variations du stock pour la détermination du chiffre d'affaires (AR n° 2, art. 91, al. 3). La manière dont doit s'opérer le réajustement vers le haut ou vers le bas du chiffre d'affaires est exposée sous les n°s 16 à 20 de la circulaire n° 31 du 17.10.1978. Le montant de la taxe à restituer en cas d'augmentation du stock ou à verser en cas de diminution est à régulariser dans le cadre IV (grille 61) ou dans le cadre V (grille 62), de la déclaration à la TVA relative à la période au cours de laquelle l'inventaire a été dressé.
494. Opérations exemptées ou pour lesquelles des bases forfaitaires n'ont pas été établies.
Les assujettis soumis au régime du forfait peuvent parfois effectuer des opérations exemptées (p.ex. des exportations ou des livraisons intracommunautaires) ou des opérations pour lesquelles des bases forfaitaires n'ont pas été établies (p.ex. un droguiste soumis au forfait, et qui est en même temps petit entrepreneur de peinture, affecte des couleurs qu'il a achetées, pour peindre un mur, opération pour laquelle il n'existe pas de forfait).
En cas d'exportation ou de livraison intracommunautaire, l'application pure et simple du forfait (v. n° 492) aurait pour effet de soumettre à la taxe des opérations qui normalement en seraient exemptées.
Dans le second exemple, en appliquant strictement les principes, la taxe eut été perçue deux fois : une première fois, parce que toute marchandise achetée est censée vendue pour l'application du forfait, et une deuxième fois, comme élément du prix du service qui comprend la peinture fournie.
Pour éviter ces situations, l'assujetti peut écarter de l'application du forfait, les biens qu'il prouve avoir affectés à la réalisation des opérations précitées, en soustrayant à l'expiration de la période de déclaration, dans son facturier d'entrée, la valeur des biens exprimée en prix d'achat.
La facture, émise à l'occasion des travaux de peinture (en ce compris les couleurs employées) doit évidemment être reprise dans le facturier de sortie, dont le montant total sera reporté dans la déclaration à la TVA en même temps que le chiffre d'affaires déterminé forfaitairement.
En cas d'exportation ou de livraison intracommunautaire, la facture émise sera également inscrite dans le facturier de sortie. Le montant total sera reporté en grille 47 ou 46 de la déclaration.
495. Restitution en cas de passage au régime normal.
Les assujettis soumis au forfait peuvent obtenir le remboursement de la taxe payée sur les biens qu'ils ont en stock au moment où ils passent au régime normal; dans le régime forfaitaire, ces biens ont en effet été considérés comme livrés (v. n° 492) et l'assujetti a donc normalement acquitté la taxe sur les biens en stock (AR n° 2, art. 10, § 1).
La taxe à restituer est calculée sur la valeur pour laquelle l'assujetti a été imposé par application du forfait, puisqu'il a payé la TVA sur cette valeur.
La restitution a lieu selon les règles prévues aux articles 78 et 80 du Code. Elle est subordonnée à la remise à l'office de contrôle dont l'assujetti relève d'un inventaire du stock, en double exemplaire, dans le mois de la date du changement de régime. L'inventaire doit indiquer de façon détaillée la quantité et la nature des biens en stock et la base sur laquelle la taxe a été calculée lors de leur acquisition. Pour la facilité du calcul, les biens sont classés par groupe de marchandises ou par rubrique figurant sur la feuille de calcul, suivant qu'il s'agit ou non d'une réglementation forfaitaire basée sur les marges bénéficiaires.
Lorsque l'assujetti, soumis au régime du forfait, a dressé des inventaires annuels dont il a été tenu compte pour le calcul de la TVA (v. n° 493), la restitution est limitée à la taxe qui se rapporte à l'augmentation de stock par rapport au dernier inventaire dressé depuis l'entrée en vigueur du Code et dont il a été tenu compte pour le calcul de la TVA. Par contre, lorsqu'il n’a dressé aucun inventaire avant le passage au régime normal, la restitution porte alors sur tous les biens en stock au moment du changement de régime.
495/2. Passage au régime forfaitaire.
L'assujetti soumis au régime normal de la taxe peut passer au régime du forfait pour autant qu'il remplisse les conditions prévues pour l'application de ce régime et qu'il dresse, au moment du passage, un inventaire de son stock (AR n° 2, art. 92).
Cet inventaire doit indiquer d'une manière détaillée, la nature, les quantités et la valeur exprimée en prix d'achat, des biens en stock. Ces biens doivent, en outre, être groupés d'après la ventilation du facturier d'entrée prescrite par le régime forfaitaire auquel l'assujetti accède.
Les biens repris à l'inventaire de passage sont censés être livrés, tels quels ou après transformation, ou être utilisés pour l'exécution de services, sous le régime du forfait auquel accède l'assujetti. L'application de ce régime aux biens susvisés est suspendue jusqu'à l'expiration de l'année au cours de laquelle le passage s'est opéré; elle a lieu selon les distinctions prévues aux alinéas ci-après.
Si l'assujetti dresse un inventaire de son stock à l'expiration de l'année au cours de laquelle le passage s'est opéré, la régularisation prévue au deuxième alinéa du n° 493, est applicable lorsque la comparaison entre ce dernier inventaire et l'inventaire de passage fait apparaître une augmentation ou une diminution de stock.
Si l'assujetti ne dresse pas un inventaire de son stock à l'expiration de l'année au cours de laquelle le passage s'est opéré, la taxe due en vertu de la présomption inscrite au troisième alinéa ci-avant pour les biens repris à l'inventaire de passage est calculé sur la valeur, exprimée en prix d'achat, de ces biens selon les taux de la taxe et selon les coefficients forfaitaires applicables pour la susdite année. La taxe est exigible, et ce à concurrence d'un quart de son montant, à l'expiration de chacun des trimestres civils de l'année suivante.
Les mêmes règles s'appliquent également lorsque le franchisé passe au régime forfaitaire et obtient la restitution de la taxe ayant grevé les biens, autres que les biens d'investissement, non cédés et les services non utilisés lors du changement de régime de taxation, ainsi que les biens d'investissement encore utilisables qui subsistent lors de ce changement, pour autant que la période de révision ne soit pas expirée (AR n° 2, art. 9 2, § 1er, dernier al.).
495/2bis. Passage au régime de la franchise de taxe.
Lorsqu'un assujetti soumis au régime du forfait passe au régime de la franchise de taxe (v. n° 489) et opère la révision prévue par l'article 3 de l'arrêté royal n° 19, des déductions des taxes ayant grevé les biens d'investissement encore utilisables au moment du changement de régime et pour lesquels la déduction initiale est sujette à révision, ainsi que les biens, autres que les biens d'investissement, non cédés et les services non utilisés au moment de ce changement, les règles exposées au n° 495 ci-dessus trouvent également à s'appliquer (AR n° 2, art. 10, § 1er, dernier al.).
495/3. Cession de fonds de commerce par ou à un assujetti soumis au régime du forfait.
La circulaire n° 18/1978 détermine les règles applicables aux cessions d'universalité de biens ou de branche d'activité, lorsque le cédant et/ou le cessionnaire sont soumis au régime du forfait.
Elle vise notamment les cessions de fonds de commerce faites :
par un assujetti soumis au régime du forfait à un assujetti soumis au régime normal de la taxe ou inversement;
par un assujetti soumis au régime du forfait à un autre assujetti également soumis au même régime.
496. Obligations des assujettis soumis au régime du forfait.
Les assujettis soumis à une réglementation forfaitaire sont en principe tenus aux mêmes obligations que ceux qui sont soumis au régime normal de la taxe.
Il existe toutefois quelques spécificités qui sont inhérentes au caractère particulier du régime du forfait.  Ces particularités sont exposées ci-après.
1. Facturier d'entrée
Pour chaque secteur d'activité, l'administration prescrit un modèle de facturier d'entrée dans lequel les biens qui ont été achetés, qui ont fait l'objet d'acquisitions intracommunautaires ou qui ont été importés, sont ventilés d'une manière adéquate. Cette présentation permet aux assujettis de calculer aisément les différentes bases forfaitaires de taxation et facilite la vérification de ces calculs.
2. Journal de recettes
En principe, ce journal ne doit pas être tenu puisque les assujettis qui sont soumis au régime du forfait ne doivent pas inscrire leurs recettes. Néanmoins, s'ils effectuent des opérations accessoires pour lesquelles des bases forfaitaires de taxation n'ont pas été établies, ils doivent annoter les recettes qui proviennent de ces opérations dans un journal de recettes, sauf si ces recettes n'excèdent pas 250 EUR, TVA comprise, par trimestre. Dans cette hypothèse, le montant des opérations « hors forfait » peut faire l'objet d'une estimation globale par taux de TVA, dans la déclaration. Il est à noter que, pour certains forfaits, le montant de 250 EUR précité a été augmenté.
Lorsque l’assujetti forfaitaire utilise, dans le cadre de son activité économique, pour quelque motif que ce soit, une caisse enregistreuse, les doubles des tickets de caisse et/ou la bande de contrôle constituent des documents, relatifs à son activité, qu’il incombe à l’assujetti de conserver conformément à l’article 60, § 1er, alinéa 2, du Code et de communiquer, sans déplacement, à toute réquisition des agents de l’administration qui a la taxe sur la valeur ajoutée dans ses attributions, conformément à l’article 61 du même Code (Revue de la TVA n° 136, p. 622, Décision du 01.09.1998 n° E.T.91298).
Système de caisse enregistreuse.
A partir du 01.01.2015, tout assujetti qui effectue des prestations de services de restaurant ou de restauration délivre un type de document justificatif.
Si sur base des données de l’année 2014, les services de restaurant ou de restauration représentent 10 % ou plus du chiffre d’affaires horeca, l’assujetti doit enregistrer son établissement au plus tard le 28.02.2015.
Les assujettis forfaitaires tels les exploitants de friterie, les cafetiers, les bouchers, les boulangers et glaciers avec salon de consommation doivent appliquer la règle des 10 % afin de déterminer s’ils sont ou non tenu de délivrer des tickets de système de caisse enregistreuse.
Les assujettis qui n'atteignent pas les 10 % sont tenus de délivrer, à partir du 01.01.2015, des notes ou reçus pour les services de restaurant et de restauration fournis.
Les assujettis qui atteignent ou dépassent les 10 % sont tenus de délivrer des tickets d'un système de caisse enregistreuse. Ils devront passer à l'utilisation du système de caisse enregistreuse dans le courant de l'année 2015.
En attendant, ces assujettis sont déjà tenus, à compter du 01.01.2015 et jusqu'à la mise en service du système de caisse enregistreuse, de délivrer un document justificatif pour les services de restaurant ou de restauration fournis.
Par tolérance administrative et pour des raisons pratiques, le choix du type de document justificatif est laissé aux assujettis concernés (ticket de caisse enregistreuse ordinaire, qu’elle ait été agrée ou non par l'administration ou note ou reçu (souche TVA).
Lors de la mise en service d'un système de caisse enregistreuse, et dans l'attente de l'adaptation de l'AR n° 2 relatif à l'établissement de bases forfaitaires de taxation à la TVA, les assujettis peuvent provisoirement continuer à appliquer le régime forfaitaire durant l'année civile 2015 mais il leur est possible d’opter pour le régime normal avec date d’effet au 01.04.2015. (décision n° E.T.127.190 du 26.11.2014).
3. Emission de factures. Facturier de sortie
L'assujetti forfaitaire n'est pas comme tel dispensé de l'obligation de facturer. Dès lors, lorsqu'il fournit des biens ou des services à des personnes autres que des personnes physiques qui les destinent à leur usage privé, il est tenu d'émettre une facture à son cocontractant et d'en établir une copie ou de s'assurer qu'une telle facture et sa copie sont respectivement émise et établie en son nom et pour son compte, par son cocontractant ou par un tiers, peu importe qu'il s'agisse ou non d'opérations pour lesquelles la détermination forfaitaire du chiffre d'affaires de l'assujetti est possible.
Dans le facturier de sortie qu'il doit tenir, l'assujetti forfaitaire doit faire la distinction entre :
d'une part, les factures qu'il émet pour des opérations qui sont réglées forfaitairement et pour lesquelles la taxe figurant sur la facture ne doit donc pas être reprise en grille 54 de la déclaration périodique;
d'autre part, les factures qu'il émet pour des opérations qui sortent du champ d'application du régime forfaitaire et pour lesquelles la taxe qui y est portée en compte doit être ajoutée à la taxe qui est calculée forfaitairement sur le chiffre d'affaires et qui est à mentionner dans la grille 54.
4. Prélèvements
Les intéressés sont dispensés de dresser le document prescrit par l'article 3 de l'arrêté royal n° 1 (v. n° 433), pour constater le prélèvement visé par l'article 12, § 1er, 1° et 2°, du Code, portant sur des biens qui sont pris en considération pour l'application du régime du forfait (AR n° 2, art. 12, al. 2).
On notera que, le cas échéant, il doit être fait application de l'article 19, § 1er et 2, du Code.
5. Tableau des biens d'investissement
Les assujettis soumis au régime du forfait doivent tenir un tableau des biens d'investissement de la manière indiquée au n° 408. Ils ne doivent toutefois pas dresser un document spécial à la condition qu'ils inscrivent leurs biens d'investissement dans une colonne distincte du facturier d'entrée, tenu selon le modèle prescrit par l'administration pour chaque secteur d'activité (v. n° 496, 1).
6. Feuille de calcul
Les assujettis doivent établir une feuille de calcul d'après un modèle prescrit par l'administration. Les bases forfaitaires de taxation et la TVA exigible sont calculées sur cette feuille. Cette feuille de calcul doit être conservée comme pièce comptable.
7. Relevé des bénéfices supplémentaires résultant de conditions d'achat particulières
Lors de la fixation des coefficients qui sont applicables dans les réglementations forfaitaires établies au départ des marges bénéficiaires, on a tenu compte des détaillants achetant dans des conditions normales (achat de quantités normales à des prix normaux par l'intermédiaire d'un grossiste qui livre les marchandises au magasin). Ces conditions normales ne se rencontrent plus en cas d'achat à l'étranger ou dans un autre Etat membre, chez un gros importateur, ou en cas d'achat chez des fabricants ou des producteurs, etc. Les bénéfices supplémentaires qu'un détaillant réalise en achetant dans ces conditions, doivent être repris dans un relevé détaillé des bénéfices supplémentaires résultant de conditions d'achat particulières en distinguant selon les différents taux de taxe. Ces bénéfices supplémentaires sont reportés sur la feuille de calcul et constituent un élément de la base forfaitaire de taxation.
497. Restitutions.
1. Restitution de la taxe calculée forfaitairement
Hormis la restitution prévue lors du changement de régime, il n'est pas possible, compte tenu du caractère particulier du régime forfaitaire suivant lequel le chiffre d'affaires est fixé globalement et forfaitairement au départ des achats, de restituer la taxe qui a été payée par l'assujetti soumis à ce régime, en raison des opérations qu'il a effectuées et pour lesquelles le chiffre d'affaires a été calculé forfaitairement. En d'autres termes, les causes de remboursement prévues par l'article 77, § 1er, 2° à 7°, du Code et se rattachant aux opérations à la sortie réalisées dans le cadre du régime forfaitaire ne sauraient, en principe, s'appliquer en l'espèce.
2. Restitution d'autres taxes
L'assujetti forfaitaire peut, le cas échéant, obtenir la restitution de la taxe payée en raison d'opérations qu'il a effectuées et auxquelles le régime forfaitaire ne s'applique pas, de la taxe payée lors d'acquisitions intracommunautaires ou à l'importation (Code, art. 77, § 1erbis), ainsi que de la taxe qu'il aurait payée et dont le montant serait supérieur au montant légalement dû (p.ex. erreur dans la feuille de calcul ou dans la déclaration périodique; Code, art. 77, § 1er, 1°).
[TOP]
Section 2. - Régime de la franchise de taxe
[Table des matières]
498. Economie du régime.
Le régime de la franchise de taxe pour les petites entreprises instauré au 01.01.1993 a été profondément remanié dans le cadre de la politique de relance économique.
L’article 56, § 2, du Code a été abrogé et a été remplacé par l’article 56bis à la date du 01.04.2014 et l'arrêté royal n° 19 du 29.12.1992 relatif au régime de la franchise de taxe a été remplacé par l'arrêté royal n° 19 du 29.06.2014.
Le régime particulier instauré par l'article 56bis, du Code et l'arrêté royal n° 19, libère les petites entreprises des principales obligations découlant de la qualité d'assujetti et notamment, il les dispense d'introduire des déclarations périodiques de leurs opérations et de payer la taxe à l'Etat. Toutefois, elles ne peuvent en aucun cas déduire la TVA qu'elles ont payée à leurs fournisseurs. Ces petites entreprises reçoivent un numéro d'identification à la TVA qui est précédé des lettres BE (art. 50, § 1er, alinéa 1er, 1°, du Code).
Le régime de la franchise de taxe est commenté dans la circulaire n° 34 du 25.08.2014.
499. Notion de « petite entreprise ».
L’article 56bis, §§ 1er à 3, du Codeprécise les conditions auxquelles les assujettis doivent satisfaire pour être soumis au régime de la franchise.
A. Entreprises concernées et entreprises excluesPar petite entreprise au sens de l'article 56bis du Code, il faut entendre tout assujetti, à l'exclusion des unités TVA au sens de l'article 4, § 2, du Code, personne physique ou morale, qui réalise des opérations non expressément exclues du bénéfice de la franchise et dont le chiffre d'affaires annuel n'excède pas 15.000 EUR.
L’article 56bis, § 2, du Code exclut les entreprises suivantes du régime de la franchise pour la totalité de leur activité économique :
les unités TVA au sens de l’article 4, § 2, du Code de la TVA;
les entreprises qui effectuent de manière non occasionnelle des opérations consistant en un travail immobilier au sens de l’article 19, § 2, alinéa 2 du Code de la TVA et les opérations qui y sont assimilées telles qu’elles sont  décrites à l’article 20, § 2, de l’arrêté royal n° 1 du 29.12.1992, relatif aux mesures tendant à assurer le paiement de la TVA;
les exploitants d'un établissement où sont consommés régulièrement des repas ainsi que les traiteurs qui effectuent régulièrement des prestations de restauration et qui sont tenus de délivrer au client un ticket de caisse provenant d’un système de caisse enregistreuse;
les entreprises qui effectuent de manière non occasionnelle des livraisons de matériaux usagés, de matériaux usagés ne pouvant pas être réutilisés en l'état, de déchets industriels et non industriels, de déchets de récupération, de déchets en partie transformés et de débris.
Remarque : Entreprises du secteur Horeca qui doivent utiliser le système de caisse enregistreuse
Les petites entreprises soumises au régime de la franchise doivent également appliquer la règle des 10 % si elles effectuent des prestations de services de restaurant ou de restauration.
Celles qui n'atteignent pas les 10 % sont tenues de délivrer, à partir du 01.01.2015, des notes ou reçus pour les prestations de restaurant et de restauration fournies.
Celles qui atteignent ou dépassent les 10 % sont tenues de délivrer des tickets de caisse d'un système de caisse enregistreuse.
Elles ne peuvent plus bénéficier de l'application du régime de la franchise à compter de la date ultime à laquelle le système de caisse enregistreuse doit être mis en service :
pour 2015, selon le cas : le 30.06.2015, le 30.09.2015 ou le 31.12.2015.
Elles perdent par conséquent le bénéfice du régime de la franchise de la taxe pour les petites entreprises soit le 01.07.2015, soit le 01.10.2015, soit encore le 01.01.2016.
En attendant, ces assujettis sont déjà tenus, à compter du 01.01.2015 et jusqu'à la mise en service du système de caisse enregistreuse, de délivrer un document justificatif pour les services de restaurant ou de restauration fournis.
Par tolérance administrative et pour des raisons pratiques, le choix du type de document justificatif est laissé aux assujettis concernés (un ticket de caisse enregistreuse ordinaire, que cette caisse ait été agrée ou non par l'administration, ou une note ou un reçu (souche TVA).
pour 2016,
Lorsque, par exemple, les données de l'année civile 2015 indiquent qu'au moins 10 % du chiffre d'affaires horeca d'une entreprise existante proviennent des services de restaurant ou de restauration, cet assujetti devra s'enregistrer en vue d'utiliser un système de caisse enregistreuse endéans les deux mois qui suivent l'expiration de la période de référence, à savoir le 29.02.2016 au plus tard, et le système de caisse enregistreuse devra être mis en service endéans les trois mois qui suivent l'expiration de la période de référence, c'est-à-dire au plus tard le 31.03.2016. Il perdra dans ce cas le bénéfice du régime de la franchise de la taxe pour les petites entreprises avec effet au 01.04.2016.
B. Opérations concernées et opérations exclues du régime de la franchise (article 56bis, § 1er et § 3 du Code)
1° Opérations concernées
Il est rappelé que les opérations reprises à l’article 56bis, § 2, du Code excluent d’office la petite entreprise du régime de la franchise pour la totalité de son activité.
Pour toutes les autres opérations, hormis celles expressément exclues par l'article 56bis, § 3, du Code, toutes les livraisons de biens et toutes les prestations de services effectuées par un assujetti dont le chiffre d'affaires annuel ne dépasse pas le maximum autorisé peuvent, aux termes de ce même article, bénéficier du régime de la franchise de taxe.
2° Opérations exclues
Le régime de la franchise ne s’applique pas aux opérations suivantes (article 56bis, § 3, du Code) :
les cessions à titre onéreux de bâtiments neufs construits ou acquis avec application de la taxe effectuées par des assujettis occasionnels visées à l’article 8 du Code;
les constitutions, cessions ou rétrocessions de droits réels, autres que la propriété, sur des biens immeubles, au sens de l'article 9, alinéa 2, 2° du Code de la TVA effectuées par des assujettis occasionnels;
les livraisons occasionnelles et à titre onéreux, vers un autre Etat membre de l’Union Européenne, de moyens de transport neufs visées à l’article 8bis du Code;
les livraisons, par un pêcheur, du produit de son activité dans les minques communales des ports de débarquement visées à l’article 58, § 2, du Code;
les livraisons de tabacs manufacturés (cigarettes, tabac à rouler, etc.) visées à l’article 58, § 1er du Code;
les opérations pour lesquelles la taxe est exigible en Belgique et qui sont réalisées par des assujettis qui n'y sont pas établis;
les opérations effectuées de manière occulte :
c’est-à-dire :
les opérations non déclarées : le chiffre d’affaires supplémentaire constaté lors d’un contrôle est donc exclu du régime de la franchise de taxe et est soumis à la taxe;
les opérations illicites : celles qui sont interdites par la loi ou contraires aux bonnes mœurs ou à l’ordre public.
Lorsque la petite entreprise réalise une ou plusieurs de ces opérations, elle ne peut pas bénéficier du régime de la franchise pour ces opérations mais elle peut bénéficier du régime de la franchise pour toutes ses autres opérations dans la mesure où elle répond aux conditions d’application de ce régime.
Exemple
L'exploitant agricole soumis au régime particulier peut être soumis au régime de la franchise de taxe pour une activité accessoire comme la vente de certains de ses produits sur les marchés de gros ou de détail, l'exploitation d'un café.
Un cordonnier, assujetti occasionnel pour la cession d'un bâtiment neuf, peut être soumis au régime de la franchise pour son activité de cordonnier.
Le pêcheur qui répare aussi des filets de pêche, peut bénéficier du régime de la franchise pour cette activité.
Un détaillant en tabacs qui ne vend que des tabacs manufacturés ne peut prétendre au régime de la franchise de taxe. Par contre, s'il vend également d'autres produits tels que des articles pour fumeurs, des cartes routières, etc., rien ne s'oppose à ce qu'il soit soumis au régime de la franchise pour ces ventes accessoires.
Un assujetti établi en Allemagne, qui ne dispose pas d’un établissement stable en Belgique, et qui, réalisant des opérations taxables en Belgique, est tenu de verser la TVA due, ne peut pas revendiquer le bénéfice du régime de la franchise de taxe. Il en va de même pour l'assujetti non établi en Belgique qui réalise des opérations pour lesquelles la taxe est acquittée par son cocontractant belge.
500. Accès au régime.
A. Entreprises existantes
1) A partir du 1er juillet de chaque année
Peut bénéficierdu régime de la franchise à compter du 1er juillet de l'année suivante, l'assujetti qui, au cours de l'année civile écoulée, a réalisé un chiffre d'affaires n'excédant pas 15.000 EUR hors TVA et qui effectue des opérations autres que celles explicitement exclues.L’assujetti n’est pas obligé de passer au régime de la franchise. Il peut continuer à bénéficier du régime normal ou du régime forfaitaire visé à l’article 56 du Code s’il remplit les conditions pour bénéficier de ce régime forfaitaire. S’il souhaite bénéficier du régime de la franchise, il doit en informer avant le 1er juin le chef de l’office de contrôle dont il dépend au moyen d’un accusé de réception qui lui est fourni préalablement par l’administration avec une lettre explicative.
2) A partir du 1er janvier de chaque année
A sa demande, l’assujetti pourra être soumis à ce régime dès le 1er janvier s'il ressort de ses prévisions d'exploitation que le chiffre d'affaires annuel limite ne sera pas dépassé. A cet effet, il doit dans le courant du dernier trimestre mais avant le 15 décembre, introduire auprès du chef de l'office de contrôle dont il relève, par pli recommandé à la poste, une demande dans laquelle il mentionne le chiffre d'affaires réalisé au cours des trois premiers trimestres ainsi qu'une estimation du chiffre d'affaires du quatrième trimestre (AR n° 19, art 2, § 3).
Pour déterminer si le régime de la franchise est applicable aux entreprises dont la période d'activité ne couvre pas une année civile complète, il convient de réduire le chiffre limite de 15.000 EUR au prorata du nombre de jours calendrier écoulés entre le 1er janvier de l’année civile concernée et la date du commencement de l’activité susmentionnée. (article 56bis, § 1er, al. 1er).
Toutefois, la réduction prorata temporis du chiffre d'affaires ne doit pas être pratiquée dans le cas des entreprises saisonnières ou des entreprises dont l'activité est exercée de manière intermittente.
B. Nouvelles entreprises
Pour les nouvelles entreprises, le chiffre d'affaires annuel sera estimé selon les prévisions d'exploitation à déclarer dans leur déclaration de commencement d’activité (604 A).
Néanmoins, l'administration peut décider l'assujettissement à un autre régime de taxation (régime normal, régime du forfait, régime particulier des agriculteurs) s'il résulte clairement des circonstances que les conditions imposées pour l'application du régime de la franchise ne seront pas remplies. Dans ce cas, la demande est rejetée par une décision motivée (AR n° 19, art. 2, § 1er, al. 2).
Le chiffre limite de 15.000 EUR est réduit au prorata du nombre de jours calendrier écoulés entre le 1er janvier de l’année civile concernée et la date du commencement de l’activité susmentionnée.
Exemple
a) Le 15.04. 2015, X ouvre un atelier de réparation de vélos. Selon ses prévisions, le chiffre d'affaires annuel ne dépassera pas 15.000 EUR.
Comme X est ouvrier (salarié) dans un garage et que l'activité assujettie n'est exercée qu'à titre accessoire, l'administration estime que X réunit les conditions pour bénéficier du régime de la franchise.
Le 31.12.2015, le total des recettes est de 9.700 EUR.
Calcul du seuil :
Le seuil est réduit au prorata du nombre de jours calendrier écoulés entre le 01.01.2015 et le 15.04. 2015 :
15.000 – 15.000 X 104/365 = 10.726 EUR
C'est donc au montant de 10.726 EUR qu'il faut comparer le chiffre d'affaires réalisé (9.700 EUR) au cours de la période d'activité.
Au 31.12.2015 X n’a donc pas dépassé le seuil.
b) Y, assujetti pour son activité accessoire de vente de crèmes glacées et de boissons fraîches, en vend sur les plages du littoral pendant les 2 mois de vacances. Il est assujetti au régime de la franchise depuis le 01.01.2015.
Au cours des mois de juillet et août 2015 le chiffre d'affaires réalisé est de 7.000 EUR. S'agissant d'une activité saisonnière, il n'y a pas lieu d'effectuer l'adaptation proratis temporis. C'est donc à 15.000 EUR qu'il faut comparer le chiffre d'affaires (7.000 EUR) réalisé.
501. Possibilités d'option.
Le régime de la franchise n'a pas, pour les assujettis qui réunissent les conditions pour en bénéficier, force d'obligation. La possibilité est offerte à tous ces assujettis d'opter soit pour le régime normal, soit pour le régime forfaitaire prévu par l'art. 56, du Code, si les conditions d'accès à ce régime sont remplies.
Dans ce cas, la petite entreprise ne pourra revenir au régime de la franchise avant le 1er janvier de la troisième année qui suit celle au cours de laquelle l'option a pris cours. L’option pour revenir au régime de la franchise devra être notifiée avant le 1er décembre, par lettre recommandée, au chef de l'office de contrôle compétent.
1° Forme de l'option
Dans tous les cas, l'option doit être faite par lettre recommandée à la poste par courriel ou par télécopie adressée au chef de l'office de contrôle dont l'assujetti relève.
2° Moment de l'option
1) L'assujetti soumis au régime de la franchise qui souhaite être imposé au régime normal ou au régime forfaitaire peut opter pour l’un de ces régimes à n'importe quel moment de l'année. Dans ce cas, l'option produit ses effets à l'expiration du mois qui suit celui au cours duquel l'écrit est envoyé (AR n° 19, art. 6, § 2).
2) L’assujetti dont le chiffre d’affaires annuel de l’année précédente ne dépasse pas 15.000 EUR, peut bénéficier à partir du 1er juillet de l’année suivante du régime de la franchise. S’il désire rester soumis au régime normal ou au régime forfaitaire visé à l’article 56 du Code, il ne doit pas opter pour rester soumis à ce régime. Il le reste s’il ne communique pas avant le 1er juin son intention de passer au régime de la franchise au 1er juillet.
Exemple
Une option exercée le 14.06.2015 aura effet le 01.08.2015.
3° Durée de l'option
L'assujetti qui a opté pour le régime normal ou pour le régime forfaitaire ne peut revenir au régime de la franchise avant le 1er janvier de la troisième année qui suit celle au cours de laquelle l'option a pris cours.
Le retour au régime de la franchise doit être notifié à l'office de contrôle dont l'assujetti relève, par lettre recommandée envoyée avant décembre (AR n° 19, art. 6, § 2, al. 1).le 1er décembre (AR n° 19, art. 6, al. 2).
Autrement dit, l'option couvre obligatoirement une période de deux années civiles entières plus la partie restante de l'année au cours de laquelle l'option a effet. Passé ce délai et à défaut d'un écrit recommandé, avant le 1er décembre, renonçant au régime normal ou au régime forfaitaire, cette option est renouvelable par tacite reconduction.
Exemple
L'option exercée le 08.09.2015 aura effet le 01.11.2015. Soumis au régime normal ou au régime forfaitaire à compter de cette date, l'assujetti ne pourra revenir au régime de la franchise qu'à partir du 01.01.2018, pour autant qu'avant le 01.12.2017, il en ait avisé le chef de l'office de contrôle, par pli recommandé à la poste. A défaut, il continuera à être soumis au régime normal ou au régime forfaitaire pour une année civile au moins.
Il va de soi que les assujettis qui optent pour le régime normal ou pour le régime forfaitaire sont soumis à l'ensemble des obligations qui découlent de ces régimes.
502. Perte du bénéfice du régime de la franchise (AR n° 19, art. 6).
1° Dépassement du seuil
En principe, le régime de la franchise cesse d'être applicable dès que le chiffre d'affaires réalisé dépasse 15.000 EUR.
En vertu de l'article 6, § 1er, de l'arrêté royal n° 19, le passage au régime normal ou au régime forfaitaire a lieu dès la 1ère opération, considérée dans sa totalité, pour laquelle le seuil de 15.000 EUR est dépassé.
Exemple
A, assujetti au régime de la franchise depuis le 01.01.2015, constate que suite à une vente qu'il va réaliser dans le courant du mois de septembre 2015 le chiffre d'affaires réalisé depuis le début de l'année va atteindre 17.000 EUR. Il en informe le chef de l'office de contrôle de la TVA et sera soumis au régime normal ou éventuellement au régime forfaitaire pour cette opération et celles qui suivront.
Toutefois, pour éviter les formalités qu'implique le passage de l'un à l'autre régime, une tolérance administrative permet qu’un dépassement occasionnel de 10 % du chiffre d'affaires autorisé n’entraîne pas la modification du régime d'imposition.
Ainsi, l'assujetti soumis au régime de la franchise de taxe ne pourra continuer à bénéficier de ce régime que si les 2 conditions suivantes sont remplies simultanément :
1) le dépassement du seuil légal de 15.000 EUR doit être de 10 % maximum
et
2) le dépassement doit être occasionnel.
En cas de dépassement du chiffre d'affaires limite, la petite entreprise concernée doit, sans retard, informer le chef de l'office de contrôle dont elle relève, par pli recommandé à la poste. En outre, l'assujetti qui réunit les conditions pour accéder au régime forfaitaire, doit préciser dans cet écrit le régime d'imposition choisi (régime normal ou forfaitaire). A défaut de pareille précision, la petite entreprise sera soumise au régime normal.
S'il apparaît clairement des circonstances que l'assujetti ne répond plus à la notion de « petite entreprise », celui-ci sera soumis au régime normal ou au régime forfaitaire à compter de l'expiration du mois au cours duquel le dépassement est atteint.
2° Changement d'activité
En règle, le régime de la franchise de taxe est ouvert à tous les secteurs d'activités. Toutefois, ne pourrait plus bénéficier du régime de la franchise, l'assujetti qui, dans le cadre d'un changement d'activité effectuerait de manière habituelle une des opérations visées à l’article 56bis, § 2, du Code ou n'effectuerait plus que des opérations visées à l'article 56bis, § 3 du Code.
Exemple
Un assujetti, soumis au régime de la franchise de taxe pour la vente d’articles de jardinage, qui décide d’entretenir en plus des jardins sera totalement exclu du régime de la franchise car il effectue des travaux immobiliers et devra passer au régime normal de la taxe pour l’ensemble de son activité.
Un cafetier, soumis au régime de la franchise, dépasse au cours de l'année 2015 le seuil de 10 % de son chiffre d'affaires total généré par ses activités Horeca en services de restaurant ou restauration. Il est dès lors tenu, conformément à l'article 21bis de l'AR n° 1, de délivrer un ticket de caisse issu du système de caisse enregistreuse prévu à l'AR du 30.12.2009. Il est donc d'office exclu du régime de la franchise puisqu'il se trouve dans la situation visée à l'article 56bis, § 2, alinéa 2, 2°, du Code.
Un assujetti au régime de la franchise pour l'activité de détaillant en articles pour fumeurs qui abandonnerait la vente de tous les accessoires (cendriers, pipes, briquets, etc...) pour se consacrer exclusivement à la vente de tabacs manufacturés, serait exclu du régime de la franchise.
503. Méthode de calcul du chiffre d'affaires limite.
A. Opérations incluses dans le calcul du chiffre d'affaires limite :
1° les livraisons de biens et les prestations de services imposables à la taxe sur la valeur ajoutée;
2° les livraisons de biens et les prestations de services exonérées en vertu des articles 39 à 42 du Code.
B. A moins qu'il ne s'agisse d'opérations ayant un caractère purement accessoire, les opérations suivantes doivent également être incluses dans le chiffre d'affaires :
1° les opérations immobilières visées à l'article 44, § 3, 1° et 2°, du Code;
2° les opérations bancaires et financières visées à l'article 44, § 3, 5° à 11°, du Code;
3° les opérations d'assurance et de réassurance visées à l'article 44, § 3, 4°, du Code.
C. Il est fait abstraction pour le calcul du chiffre d'affaires limite, des opérations suivantes :
1° la cession des biens d'investissement corporels ou incorporels de l’entreprise;
2° les opérations exclues du régime de la franchise de taxe en vertu de l'article 56bis, § 3;
3° les opérations exemptées en vertu de l'article 44, §§ 1er et 2, du Code;
4° les opérations exemptées en vertu de l'article 44, § 3, 3°, 12°, 13° et 14°, du Code;
5° les opérations réalisées par les exploitants agricoles soumis au régime forfaitaire agricole visé à l’article 57 du Code;
6° les opérations non effectuées en Belgique.
Si un même assujetti exerce plusieurs activités économiques (p.ex. travaux de comptabilité et gestion d'un portefeuille d'assurances non considérée comme accessoire), il y a lieu d'additionner les chiffres d'affaires réalisés dans les différentes activités.
Il ne faut cependant pas tenir compte des recettes réalisées comme salarié, ni celles provenant de la gestion du patrimoine privé.
Remarquons cependant qu'en ce qui concerne la mise à disposition d'emplacements pour véhicules (garages ou boxes) au sens de l'article 18, § 1er, al. 2, 8°, du Code, quiconque effectue cette opération dans les conditions des articles 2 et 4 du Code, a la qualité d'assujetti et peut le cas échéant bénéficier du régime particulier prévu par l'article56bis, du Code.
Dans cette situation, le nombre d'emplacements donnés en location est par ailleurs sans importance (v. n° 53).
Si plusieurs personnes exercent des activités professionnelles en indivision ou en association, il faut prendre en considération le chiffre d'affaires global de ces activités, réalisé en commun (AR n° 19, art. 1er, al. 2).
Par contre, si des époux exercent séparément une activité professionnelle (p.ex. mari laveur de vitres et épouse couturière), il faut considérer distinctement le chiffre d'affaires réalisé par chacun d'eux, quel que soit leur régime matrimonial (AR n° 19, art. 1er, al. 3).
Exemple
Bernard, enseignant, est immatriculé à la TVA en raison d'une activité d'appoint. Au cours de l'année 2015, ses recettes s'établissent comme suit :
Nature des opérations
Montant
Opérations intervenant dans la détermination du chiffre d'affaires
1. Tenue de la comptabilité d'un ami commerçant établi en Belgique :
10.500
oui
®
10.500
2. Courtage à la vente pour un grossiste en jouets établi en Belgique :
Intervention auprès d'un détaillant établi :
en Belgique :  
en France :     
au Honduras :
 
 
 
370
500
750
 
 
 
oui
oui
oui
 
 
 
®
®
®
 
 
 
370
500
750
3. Cession d'un immeuble en construction vendu avec TVA, en tant qu'assujetti occasionnel :
75.000
non
 
 
4. Vente d'un ordinateur usagé qui lui servait exclusivement dans son activité assujettie :
250
non
 
 
5. Salaire d'enseignant :
25.000
non
 
 
6. Cours particuliers de math. donnés à des élèves de l'école où il enseigne :
990
non
 
 
7. Vente d'actions acquises en commun avec son épouse :
3.700
non (gestion du patrimoine privé)
8. Vente à un client turc(exportation), de jeux éducatifs qu'il a lui-même fabriqués :
2.500
Oui ® 2.500
9. Vente occasionnelle d'une voiture neuve à un particulier établi en France où la dite voiture sera immatriculée :
12.500
Non
10.     Conseil en fiscalité donné à un assujetti établi en Allemagne :          
750
Non (opération localisée à l’étranger)
Total à retenir:
14.620
 
 
 
 
 
 
 
Bernard peut donc bénéficier du régime de la franchise.
504. Déductions.
Le régime de la franchise exclut, pour les assujettis qui y sont soumis, l'exercice du droit à la déduction des taxes qui ont grevé les biens et les services qu'ils utilisent pour effectuer leurs opérations.
Exemple
X commence son activité assujettie le 01.04.2015 et en fonction de ses prévisions d'exploitation, il est soumis au régime de la franchise de taxe.
Pour constituer son stock, il achète des marchandises destinées à la revente :
Montant hors TVA :
3.000 EUR
TVA due au taux de 21 % :
   630 EUR
Montant total :
3.630 EUR
Pour effectuer les livraisons, il achète une camionnette :
 
Montant hors TVA :
15.000 EUR
TVA due au taux de 21 % :
  3.150 EUR
Montant total :
18.150 EUR
X ne peut déduire ni la TVA ayant grevé l'achat des marchandises, ni celle ayant grevé l'achat de la camionnette.
Il est à noter qu'en cas de changement de régime (passage du régime de la franchise à un régime avec paiement de la taxe ou inversement), interviendra nécessairement un remboursement des taxes ou une révision des déductions.
504/2. Restitutions.
Etant donné l'économie générale du régime de la franchise, les causes de restitution prévues par l'article 77, § 1er, du Code et se rattachant aux opérations à la sortie réalisées par l'assujetti franchisé, ne s'appliquent pas.
Par contre, pour certaines opérations à l'entrée, l'assujetti soumis au régime de la franchise pourrait faire valoir des motifs de restitution. Il en irait ainsi notamment pour des acquisitions intracommunautaires taxées à destination (Code, art. 77, § 1er) et pour des importations de biens en provenance de pays non membres de la CEE (Code, art. 77, § 1erbis).
Dans ce cas, la restitution serait opérée de la façon prévue aux articles 5, § 1er, 8³ et 9 de l'arrêté royal n° 4.
Enfin, une restitution est prévue par l'article7 de l'arrêté royal n° 19, lorsque l'assujetti cesse d'être soumis au régime de la franchise.
505. Obligations de l'assujetti soumis au régime de la franchise.
1° Déclaration de commencement, de changement et de cessation d'activité
Conformément aux dispositions de l'article 53, § 1er, 1°, du Code, l'assujetti soumis au régime de la franchise doit, au moyen d'une déclaration à remettre à l'office de contrôle TVA dont il relève, informer l'administration du commencement, du changement ou de la cessation de son activité.
2° Facturation (Art. 56bis, § 5, al. 2, du Code)
Le régime de la franchise ne dispense pas la petite entreprise de l'obligation d’émettre des factures pour constater les opérations qu'elle effectue avec des personnes autres que des personnes physiques qui les destinent à leur usage privé ou les opérations qui, en raison de leur nature, n'admettent en aucun cas la dispense de facturation (Code, art. 53, § 2, al. 1 et art. 1er, AR n° 1).
Toutefois, comme les opérations réalisées avec un assujetti soumis au régime de la franchise n'ouvrent, pour le cocontractant, aucun droit à la déduction, les factures émises par la petite entreprise ne peuvent en aucune manière faire apparaître la taxe.
En outre, ces factures doivent porter la mention « régime particulier de franchise des petites entreprises ».
Ces particularités mises à part, l'assujetti soumis au régime de la franchise doit, lors de la rédaction de ses factures, respecter le prescrit de l'article 5, § 1er, de l'arrêté royal n° 1, exception faite des points 8° et 10° à 10ter de ce même article (v. n° 439).
3° Communication du numéro d'identification BE
La petite entreprise doit communiquer son numéro d'identification BE à ses clients et fournisseurs (mention sur les contrats, factures, bons de commande, …).
Toutefois, lorsqu'elle a effectué des acquisitions intracommunautaires de biens, elle ne peut communiquer son numéro d'identification à ses fournisseurs, que si elle a préalablement fait la déclaration de dépassement du seuil ou si elle a exercé l'option pour soumettre à la taxe ses acquisitions intracommunautaires (dès que l'entreprise communique à son fournisseur son numéro d'identification précédé des lettres BE, elle est présumée avoir exercé cette option) (art. 25ter, § 1er, al. 2, 2°, 4e al. du Code).
4° Facturiers. Registre visé à l'article 14, § 5, de l'arrêté royal n° 1
Aux termes de l'article 14, § 4, de l'arrêté royal n° 1, la petite entreprise soumise au régime de la franchise est dispensée de tenir des facturiers d'entrées et de sorties pour autant qu'elle conserve les factures et documents qu'elle reçoit et les doubles des factures et documents qu'elle émet suivant l'ordre de séries ininterrompues de numéros de classement assignés à la réception s'il s'agit de factures et de documents d'entrées ou au fur et à mesure de leur émission s'il s'agit de factures et de documents de sorties.
Lorsqu'il fait usage de cette dispense, l'assujetti soumis au régime de la franchise doit tenir le registre visé à l'article 14, § 5, de l'arrêté royal n° 1 où sont répertoriées les opérations pour lesquelles il est tenu de payer lui-même la TVA au Trésor (v. n° 465).
Sont inscrits dans ce registre, les factures ou documents relatifs :
aux acquisitions intracommunautaires taxables en Belgique (Code, art. 51, § 1er, 2°);
aux opérations à l’entrée pour lesquelles l'assujetti franchisé agissant en qualité de preneur de services est tenu de payer la taxe en vertu de l'article 51, § 2, al. 1er, 2° et 6° du Code TVA;
aux opérations pour lesquelles l'assujetti franchisé en tant que cocontractant de l'assujetti non établi en Belgique est tenu de payer la taxe conformément aux dispositions de l'article 5 de l'arrêté royal n° 31.
5° Journal de recettes
Le montant total des recettes de chaque journée est inscrit au jour le jour dans le journal des recettes (AR n° 1, art. 15, § 4).
Une inscription distincte, avec indication de la nature des biens vendus, est cependant nécessaire pour les recettes provenant de la livraison des biens dont le prix, par unité commerciale usuelle, excède 250 EUR.
L'inscription distincte visée à l'alinéa précédent peut être remplacée par une inscription globale journalière lorsque les documents justificatifs qui doivent être établis portent, outre la recette, l'indication des biens vendus.
La tenue d'un journal de recettes telle qu'imposée à l'assujetti soumis au régime de la franchise n'a d'autre but que de permettre à ce dernier de suivre facilement l'évolution de son chiffre d'affaires et à l'administration de vérifier que la petite entreprise bénéficie à bon droit du régime de la franchise.
Aussi, est-il permis, en pratique, d'adapter le livre de trésorerie en manière telle qu'il se combine avec le journal de recettes et qu'il regroupe, avec les mentions appropriées, tant les recettes provenant d'opérations facturées que celles pour lesquelles il est fait usage de la dispense de facturation.
6° Tableau des biens d'investissements
Afin de pouvoir suivre les biens d'investissement pendant 5 ou 15 ans en vue d'une éventuelle révision des taxes ayant grevé ces biens, l'assujetti franchisé doit tenir un tableau de ses biens d'investissement.
Ce tableau doit notamment contenir les éléments suivants :
a) la nature et la dénomination du bien;
b) la date et le n° de la facture d'achat ou du document d'importation;
c) la date d'acquisition et la date de mise en service du bien;
d) le prix hors TVA ou la valeur du bien;
e) le montant de la TVA acquittée.
Si le tableau d'amortissements tenu en matière d'impôts sur les revenus contient toutes ces mentions, il n'est pas nécessaire d'établir un tableau distinct.
7° Liste des clients assujettis et déclaration annuelle du chiffre d'affaires
Chaque année, avant le 31 mars, l'assujetti soumis au régime de la franchise doit introduire à l'office de contrôle TVA dont il relève, une liste contenant, pour chaque client assujetti auquel il a livré des biens ou fourni des services pour au moins 250 EUR, les indications suivantes :
a) le nom et l'adresse du client;
b) le n° d'identification qui a été attribué à ce client pour l'application de la TVA;
c) le montant total des livraisons de biens et des prestations de services fournies à ce client au cours de l'année civile précédente.
A cet effet, il doit tenir des comptes clients. Ces comptes clients ne sont soumis à aucune condition de forme. L'administration admet toute méthode permettant de satisfaire à l'obligation d'établir la liste annuelle des clients assujettis.
Par ailleurs, les petites entreprises qui appliquent le régime de la franchise au 31 décembre de l'année à laquelle se rapporte la liste susmentionnée, sont tenues de compléter cette liste par une déclaration mentionnant :
a) le montant du chiffre d'affaires réalisé au cours de l'année à laquelle se rapporte cette liste, calculé conformément à l'article 56bis, § 4, du Code (v. n° 503);
b) dans la mesure où l'activité sous le régime de la franchise a débuté dans le courant de ladite année, la date (jour/mois) à laquelle la petite entreprise a commencé à bénéficier de ce régime.
La liste des clients assujettis et la déclaration du chiffre d'affaires font l'objet d'un seul formulaire.
La petite entreprise peut déposer cette liste de manière électronique via Intervat. Si elle est dans l’impossibilité d’utiliser Intervat, en cas de problème technique ou si elle ne le souhaite pas, elle peut toujours déposer cette liste sous format papier.
8° Relevé des opérations intracommunautaires
L'assujetti soumis au régime de la franchise doit remettre, le cas échéant, un relevé de ses opérations intracommunautaires (prestations de services visées par la règle générale de localisation au lieu du preneur et non exonérées dans l'Etat membre du preneur).
La petite entreprise peut déposer ce relevé de manière électronique via Intervat. Si elle est dans l’impossibilité d’utiliser Intervat, en cas de problème technique ou si elle ne le souhaite pas, elle peut toujours déposer ce relevé sous format papier.
9° Déclaration spéciale
L'assujetti soumis au régime de la franchise doit déposer une déclaration spéciale visée à l'article 53ter du Code au plus tard le 20e jour du mois qui suit le trimestre civil au cours duquel il a reçu un bien ou un service pour lequel il est redevable de la TVA.
La petite entreprise peut déposer cette déclaration spéciale de manière électronique via Intervat. Si elle est dans l’impossibilité d’utiliser Intervat, en cas de problème technique ou si elle ne le souhaite pas, elle peut toujours déposer cette déclaration spéciale sous format papier.
506. Opérations intracommunautaires.
A. L'assujetti franchisé agit en qualité d'acheteur
En principe, le régime de l'acquisition intracommunautaire est d'application dès que l'acquéreur est un assujetti ou une personne morale non assujettie.
Toutefois, les acquisitions intracommunautaires de biens, portant sur des biens autres que des moyens de transport neufs (Code, article 8bis, § 2) et des produits soumis à accise, effectuées par les assujettis franchisés ne seront pas soumises à la taxe en Belgique pour autant qu'elles ne dépassent pas un montant de 11.200 EUR dans l'année civile en cours ou au cours de l'année civile précédente (Code, art. 25ter, § 1er, alinéa 2, 2°, alinéa 1er, b et c). L'assujetti franchisé a toutefois la possibilité d'opter pour la taxation de ses acquisitions intracommunautaires de biens, même s'il n'atteint pas le montant précité.
1° Le montant des acquisitions intracommunautaires ne dépasse pas 11.200 EUR et l'assujetti n'opte pas pour la taxation « à destination »
Les acquisitions intracommunautaires de biens autres que des moyens de transport neufs et des produits soumis à accise effectuées par un assujetti soumis au régime de la franchise ne sont pas soumises à la TVA en Belgique dès lors qu'elles ne dépassent pas un montant annuel global de 11.200 EUR.
Pour déterminer si l'acquéreur franchisé dépasse ce seuil, il faut vérifier :
a) si, au cours de l'année qui précède l'année en cours, il a effectué des achats dans d'autres Etats membres pour un montant (hors TVA) qui dépasse le seuil de 11.200 EUR; dans l'affirmative, toutes ses acquisitions intracommunautaires seront taxées en Belgique dès les premiers achats de l'année en cours;
b) si, bien que n'ayant pas dépassé le seuil de 11.200 EUR au cours de l'année précédente, il le dépasse en cours d'année par une nouvelle acquisition; dans ce cas, il doit, dès ce moment, procéder à la taxation en Belgique de cette nouvelle acquisition et de toutes les acquisitions ultérieures.
Par ailleurs, le calcul du dépassement du seuil de 11.200 EUR doit être effectué en tenant compte de tous les achats réalisés dans d'autres Etats membres de l'Union pour lesquels la TVA est due et payée dans l'Etat membre d'origine des biens, à l'exception de ceux ayant donné lieu dans ce dernier Etat membre :
à des livraisons qui relèvent du régime spécial des ventes à distance (localisées au lieu d'arrivée des biens);
à des livraisons qui relèvent du régime spécial des ventes avec installation ou montage (localisées au lieu d'installation ou du montage, c'est-à-dire au lieu d'arrivée des marchandises);
à des livraisons portant sur des moyens de transport neufs au sens de l'article 8bis, § 2, alinéa 1er, 2° du Code (toujours taxables dans le pays de destination, quelle que soit la qualité de l'acquéreur);
à des livraisons portant sur des produits soumis à accises (toujours taxables dans l'Etat membre de destination sauf si le vendeur établi dans l'autre Etat membre est lui-même un assujetti franchisé).
Pour avoir un aperçu plus complet des opérations dont il faut tenir compte pour le calcul du seuil de 11.200 EUR, il est renvoyé au Chapitre IXbis.
Tout dépassement du seuil de 11.200 EUR visé à l'article 25ter, § 1er, alinéa 2, 2°, alinéa 1er, b et c, du Code de la TVA, oblige l'assujetti franchisé :
a) à faire la déclaration de ce dépassement à l'office de contrôle dont il relève, préalablement à la première acquisition intracommunautaire qui donne lieu au dépassement (Code, art. 53bis, § 1er, AR 10, art. 4, § 1er);
b) à déposer une déclaration spéciale constatant les acquisitions intra-communautaires réalisées au cours d'un trimestre civil (Code, art. 53ter, 1°);
c) à acquitter dans le délai fixé pour le dépôt de cette déclaration spéciale, la TVA qui est due à ce titre (Code, art. 53ter, 2°).
d) à communiquer son numéro d'identification BE à son fournisseur.
S’il n’a pas encore atteint le seuil de 11.200 EUR et désire employer le système de taxation avec paiement de la taxe dans l’Etat membre de départ, l’assujetti soumis au régime de la franchise ne peut, en aucun cas, mentionner son numéro de TVA et ceci sur toutes les pièces (bons de commande, etc...) qu'il communique à son fournisseur établi dans un autre Etat membre. En effet, le fait de mentionner son numéro d'identification ferait présumer qu'il a opté pour le régime de taxation de l'acquisition intracommunautaire et il devrait s'acquitter de la TVA en Belgique (Code, article 25ter, § 1er, 2e alinéa 2, 2°, 4e alinéa).
Exemple
S., esthéticienne soumise au régime de la franchise achète en 2015 les biens suivants :
1° le 15 janvier, elle se rend en France où elle achète des produits de beauté pour un montant de 1.250 EUR.
® TVA due et payée en France par le fournisseur au taux en vigueur dans cet Etat membre.
2° le 20 avril, un fournisseur établi en Allemagne lui livre un appareil de massage pour un prix de 6.200 EUR.
® TVA due et payée en Allemagne par le fournisseur au taux en vigueur dans cet Etat membre sauf si, dans le chef du vendeur, il s'agit d'une vente à distance. Dans ce cas, c'est la TVA belge qui est due mais elle est payée au Trésor par le fournisseur lui-même.
2° Le montant des acquisitions intracommunautaires dépasse le seuil de 11.200 EUR
A moins qu'il n'ait opté pour la taxation à destination de toutes ses acquisitions intracommunautaires, l'assujetti franchisé est tenu de déclarer chaque année le dépassement du seuil de 11.200 EUR visé à l'article 25ter, § 1er, al. 2, 2°, alinéa 1er, b, du Code, préalablement à la première acquisition intracommunautaire de biens à la suite de laquelle ce seuil est dépassé (Code, art. 53bis, § 1er et AR n° 10, art. 4, § 1er).
En outre, le dépassement du seuil de 11.200 EUR implique pour l'assujetti soumis au régime de la franchise, l'obligation de déposer une déclaration spéciale pour toutes les acquisitions intracommunautaires effectuées au cours d'un trimestre civil et de payer, dans le délai prévu pour le dépôt de cette déclaration, la taxe dont elle constate l'exigibilité (Code, art. 53ter).
Il doit également communiquer son numéro d'identification BE à son fournisseur.
Si aucune opération pour laquelle il est redevable de la TVA n'a été effectuée au cours d'un trimestre civil, la déclaration spéciale ne doit pas être déposée.
En cas de dépassement du seuil de 11.200 EUR en cours d'année civile, le système de taxation « à destination » est automatiquement appliqué du jour du dépassement du seuil et jusqu'au 31 décembre de l'année civile qui suit celle au cours de laquelle le seuil a été dépassé (Code, art. 50, § 1er, dernier al.).
Exemple
L'exemple précédent est complété comme suit :
3° le 5 octobre, S. ramène de France de nouveaux produits de beauté pour un montant de 1.500 EUR.
® même solution que sous 1° ci-dessus;
4° le 13 octobre, elle prend livraison en Hollande d'un P.C. Prix: 2.000 EUR.
® TVA due et payée en Hollande par le fournisseur au taux en vigueur dans cet Etat;
A ce stade, elle a effectué des acquisitions intracommunautaires pour un montant total de [1.250 (1°) + 6.200 (2°) + 1.500 (3°) + 2.000 (4°)] = 10.950 EUR.
5° Avant la fin de l'année 2015, elle veut encore acheter en Allemagne un banc solaire dont le prix s'élève à 2.500 EUR.
Pour cet achat, elle ne peut plus bénéficier du régime de taxation dans l'Etat de départ des biens.
Elle devra donc, préalablement à cet achat, déclarer à l'office de contrôle dont elle relève, le montant total des acquisitions intracommunautaires déjà réalisées et, pour l'acquisition du banc solaire, elle sera tenue de déposer la déclaration spéciale et de payer en Belgique la TVA dont cette déclaration constate l'exigibilité.
Elle devra également communiquer son numéro d'identification à la TVA à son fournisseur.
En outre, comme en 2015 elle aura dépassé le seuil de 11.200 EUR, toutes les acquisitions intracommunautaires qu'elle effectuera en 2016 seront taxées « à destination » de la manière prédécrite.
3° Option pour la taxation à destination des acquisitions intra-communautaires (Code, art. 25ter, § 1er, alinéa 2, 2°, alinéa 2 et AR n° 10, art. 4, § 2)
Les assujettis soumis au régime de la franchise ont le droit d'opter pour la taxation en Belgique de toutes leurs acquisitions intracommunautaires.
Cette option doit être déclarée à l'office de contrôle TVA dont l'assujetti relève.
Cette option prend cours à la date de la remise de la déclaration et vaut jusqu'au 31 décembre de la deuxième année qui suit la date précitée.
La taxation à destination implique, pour l'assujetti franchisé, l'obligation de déposer une déclaration spéciale pour toutes les acquisitions intracommunautaires effectuées au cours d'un trimestre civil et de payer, dans le délai prévu pour le dépôt de cette déclaration, la taxe dont elle constate l'exigibilité.
L'option implique également que l'assujetti franchisé doit communiquer son numéro d'identification à la TVA à ses fournisseurs.
Exemple
Dans les deux exemples donnés ci-dessus, si S. a opté pour la taxation en Belgique de toutes ses acquisitions intracommunautaires, elle devra, au plus tard le 20e jour du mois qui suit chaque trimestre civil au cours duquel elle aura effectué des acquisitions intracommunautaires, déposer une déclaration spéciale et payer la TVA due :
20.04.2015 au plus tard;
dépôt de la déclaration spéciale constatant l'acquisition intracommunautaire réalisée le 15.01.2015 et paiement de la TVA y relative;
20.07.2015 au plus tard: dépôt de la déclaration spéciale constatant l'acquisition intracommunautaire réalisée le 20.04.2015 et paiement de la TVA y relative;
20.10.2015 : aucune déclaration spéciale ne sera déposée puisqu'il n'y a eu aucune acquisition intracommunautaire au cours du troisième trimestre 2015;
20.01.2016 au plus tard : dépôt de la déclaration spéciale constatant les acquisitions intracommunautaires réalisées les 5 et 13.10.2015 de même que l'acquisition du banc solaire et paiement de la TVA due sur ces trois acquisitions;
En raison de l'option exercée en janvier 2015, toutes les acquisitions intracommunautaires effectuées par S. seront taxées en Belgique jusqu'au 31.12.2017 au moins.
4° Cas particuliers
a) Acquisitions intracommunautaires de biens effectuées à titre onéreux par un franchisé établi en Belgique, lorsque le cocontractant établi dans un autre Etat membre est :
1) une personne non-assujettie (particulier, personne morale non-assujettie) : ni la vente, ni l'acquisition intracommunautaire n'est imposable à la TVA;
2) un assujetti agissant en tant que tel auquel s'applique, à l'égard des opérations qu'il effectue, un régime de la franchise de taxe comparable au régime de franchise belge (v. art. 282 à 292 de la directive 2006/112/CE) : dans ce cas, il vend un bien « TVA en amont comprise », puisqu'il ne peut opérer la déduction des taxes en amont. L'acquisition intracommunautaire de ce bien n'est pas soumise à la TVA;
3) un agriculteur soumis au régime particulier agricole (v. art. 295 à 305 de la directive 2006/112/CE), agissant en tant que tel :
l'acquisition intracommunautaire de biens est soumise à la TVA si le seuil de 11.200 EUR est dépassé ou que l'assujetti franchisé a opté pour la taxation en Belgique. Le Trésor de l'autre Etat membre accorde au franchisé le remboursement du montant de la compensation forfaitaire qu'il a versé à l'agriculteur forfaitaire;
l'acquisition intracommunautaire de biens n'est pas soumise à la TVA si le seuil de 11.200 EUR n'est pas dépassé et que l'assujetti franchisé n'a pas opté pour la taxation dans le pays de destination. Le franchisé verse le montant de la compensation forfaitaire à l'agriculteur forfaitaire mais n'en reçoit pas le remboursement.
4) un assujetti, agissant en tant que tel, qui est soumis à un régime d'exonération prévu aux articles 132 à 137 de la directive 2006/112/CE (cfr. article 44 du Code) :
si le seuil de 11.200 EUR n'est pas dépassé et que l'assujetti franchisé n'a pas opté pour la taxation à destination, aucune TVA n'est due en Belgique et la TVA de l'Etat membre de départ n'est due que si la législation de cet autre Etat le prévoit;
si le seuil de 11.200 EUR est dépassé ou que l'assujetti franchisé a opté pour la taxation en Belgique, l'acquisition intracommunautaire devra figurer dans la déclaration spéciale en tant qu'opération soumise à la TVA sur base de l'article 25ter, § 1er, du Code. Cependant, pour autant qu'aucune TVA ne serait due s'il avait acheté le bien en Belgique, cette acquisition intracommunautaire sera exemptée de la taxe en vertu de l'article 40, § 1er, 1°, a, du Code.
Par tolérance, cette opération ne doit pas être reprise dans sa déclaration spéciale.
b) Acquisitions intracommunautaires de produits soumis à accises.
1) Produits énergétiques, alcools et boissons alcooliques, à l'exception du gaz fourni par un système de gaz naturel situé sur le territoire de la Communauté ou tout réseau connecté à un tel système
L'article 58, § 1erbis, du Code et l'arrêté royal n° 51 du 14.04.1993 instaurent un régime simplifié pour les acquisitions intracommunautaires des produits susnommés déjà mis, sur le plan des accises, à la consommation dans un autre Etat membre, réalisées à titre onéreux et à des fins commerciales par, notamment, les assujettis franchisés qui, pour les acquisitions intracommunautaires d'autres biens, n'ont pas atteint le seuil de 11.200 EUR ou n'ont pas opté pour la taxation à destination.
Pour ces assujettis, la TVA belge qui est due en raison d'acquisitions intracommunautaires de produits soumis à accise autres que les tabacs manufacturés, est payée au receveur des accises de leur ressort en même temps que le droit d'accise ou que la redevance de contrôle et le cas échéant toute autre imposition indirecte.
Le document de mise en consommation en Belgique en matière de droits d'accise tient lieu de déclaration pour le paiement de la taxe sur la valeur ajoutée.
En pratique, l'assujetti franchisé doit, préalablement à l'expédition desdits produits, garantir le paiement des droits d'accise par le versement d'une caution au receveur des accises de son ressort.
A la réception des biens ce même receveur percevra, en même temps, l'accise et la TVA afférentes à l'acquisition intracommunautaire; il visera aussi le document d'accompagnement des biens.
En outre, lorsqu'après le moment où s'effectue en Belgique l'acquisition intracommunautaire des biens, l'acquéreur obtient le remboursement des droits d'accise acquittés dans l'Etat membre de départ de l'expédition des biens, la base d'imposition à la TVA est réduite à due concurrence.
Les produits soumis à accise circulent en exemption de TVA sur base de l'exemption prévue à l'article 138, paragraphe 2, b), de la directive 2006/112/CE (cfr. article 39bis, al. 1er, 3°, du Code),sauf si le fournisseur établi dans l'Etat membre de départ est lui-même un assujetti franchisé. Dans ce cas, la TVA belge n'est pas perçue; l'acquéreur assujetti, ne doit alors payer que les droits d'accise.
De ce fait, la TVA trop perçue peut faire l'objet d'une demande de remboursement auprès du receveur des accises qui a perçu la caution dès que la preuve du remboursement de l'accise acquittée dans l'Etat membre de départ et du paiement de la TVA belge peut lui être fournie.
La demande écrite du remboursement doit être introduite avant l'expiration de la 3e année civile qui suit celle durant laquelle la cause de restitution est intervenue. Cette demande doit porter sur un montant minimum de 7 EUR.
2) Tabacs manufacturés
En ce qui concerne les tabacs manufacturés, le régime visé à l'article 58, § 1er, du Code prévoit que la TVA est payée en même temps que le droit d'accise au receveur du bureau des accises compétent pour cette matière.
Le paiement de ces taxes autorise la délivrance, par ledit receveur, des bandelettes fiscales.
B. L'assujetti franchisé agit en qualité de vendeur
L'exonération prévue pour les livraisons intracommunautaires de biens effectuées par des assujettis ne s'applique pas à de telles livraisons effectuées par des assujettis soumis au régime de la franchise. (v. art. 39bis, alinéa 1er, 1°, du Code).
Toutefois, il convient de remarquer que cette disposition ne s'applique pas aux livraisons (occasionnelles à titre onéreux) de moyens de transport neufs au sens de l'article 8bis, § 2, alinéa 1, 2° du Code qui sont réalisées dans les conditions prévues à l'article 39bis du Code. Ces livraisons, toujours taxées à destination, suivent en effet un régime spécifique.
C. L'assujetti franchisé agit en qualité de preneur d'un service fourni par un assujetti non établi en Belgique
Lorsqu'un assujetti franchisé reçoit un service qui lui est fourni par un assujetti qui n'est pas établi en Belgique et qui est réputé se situer en Belgique conformément à l'article 21, § 2, du Code, l'assujetti franchisé est redevable de la taxe conformément à l'article 51, § 2, alinéa 1er, 1° du Code.
L'assujetti franchisé doit acquitter la TVA sur la prestation de services via une déclaration spéciale au sens de l'article 53ter du Code.
Exemple
Une petite entreprise franchisée établie en Belgique fait appel à un bureau de consultance établi en France pour un avis. L'avis est rendu le 25.01.2015. Le bureau de consultance compte réclamer 350 EUR (hors TVA) pour sa prestation.
Le prestataire français ne porte pas en compte de TVA à la petite entreprise puisque sa prestation est réputée se situer en Belgique (Etat membre où est établi le preneur de service). La TVA belge est donc exigible.
La petite entreprise doit communiquer son numéro d'identification à la TVA au bureau de consultance. L'assujetti franchisé doit reprendre dans la déclaration spéciale du 1er trimestre 2015 la TVA belge relative à cette opération et verser cette TVA au Trésor belge.
D. L'assujetti franchisé effectue une prestation de services pour un assujetti établi dans un autre Etat membre
Lorsqu'il rend un service à un assujetti établi dans un autre Etat membre, qui est localisé au lieu du preneur par l'article 21, § 2 du Code et que ce preneur est redevable de la taxe dans son Etat membre d'établissement, l’assujetti franchisé doit reprendre le montant total de la prestation qu’il a effectuée dans le relevé de ses opérations intracommunautaires, avec mention du code « S » (v. Code, art. 53sexies, § 1er, 3°). La prestation de services ne doit pas être reprise dans le relevé à la TVA des opérations intracommunautaires si elle bénéficie d’une exemption dans l’Etat membre du preneur.
507. Changement de régime d'imposition. Conséquence (AR n° 19).
1. Passage du régime de la franchise au régime normal ou forfaitaire (AR n° 19, art. 7)
La petite entreprise qui cesse d’être soumise au régime de la franchise et passe au régime normal ou au régime du forfait peut, sous réserve des limitations existantes, obtenir la restitution de la TVA ayant grevé :
les biens, autres que ceux d'investissement, qui se trouvent encore en stock à la date du changement de régime et les services non encore utilisés à cette même date;
les biens d'investissement encore utilisables qui subsistent lors de ce changement et pour lesquels la période de révision fixée par l’article 48, § 2, du Code (5 ans ou 15 ans selon la nature du bien), ou en exécution de cette disposition n’est pas expirée.
Toutefois, la restitution ne pourra avoir lieu que si l'assujetti remet à l'office de contrôle compétent, dans les trois mois du changement de régime, un inventaire détaillé du stock existant au moment de ce changement et un relevé des biens d'investissement.
Ces documents qui sont dressés en trois exemplaires, dont deux qui sont destinés à l’office de contrôle, doivent mentionner de façon détaillée :
les biens et les services pris en considération pour le calcul des taxes à restituer;
la date à laquelle ces biens et ces services ont été fournis à l'assujetti, ainsi que le numéro de la facture d'achat ou du document d'importation;
la base sur laquelle ils ont été imposés à la TVA;
le montant de la taxe à restituer.
Le droit à restitution est exercé lors du dépôt de la déclaration relative aux opérations du dernier mois du trimestre civil qui suit la date de la remise à l'office de contrôle de ces documents.
2. Passage du régime forfaitaire ou normal à celui de la franchise
Lorsqu'elle passe au régime de la franchise, la petite entreprise doit procéder à la révision des déductions, opérées dans le cadre du régime avec paiement de la taxe, des taxes qui ont grevé :
les biens, autres que les biens d'investissement, non cédés et les services non utilisés au moment du changement de régime;
les biens d'investissement sujets à révision et encore utilisables, qui subsistent à ce moment. La révision est proportionnelle au nombre d'années de la période de révision (5 ans ou 15 ans) qui restent à courir.
Le montant des taxes à reverser est calculé sur base d'un inventaire du stock existant au moment du changement de régime et d'un relevé des biens d'investissement encore utilisables à ce moment.
Ces documents qui sont dressés en trois exemplaires, dont deux sont destinés à l'office de contrôle de la taxe sur la valeur ajoutée dont l'assujetti relève, reprennent :
les biens et les services sujets à révision;
la date à laquelle ces biens et ces services ont été fournis à l'entreprise, ainsi que le numéro de la facture d'achat ou du document d'importation;
la base d'imposition;
le montant de la taxe à reverser.
La petite entreprise doit remettre ces documents à l'office de contrôle compétent, dans le mois du changement de régime.
Remarque : Petite entreprise soumise au régime forfaitaire de taxation visé à l’article 56, du Code de la TVA.
Etant donné que les biens ont fait l’objet d’une taxation anticipée, le reversement des taxes initialement déduites sera compensé en partie par la restitution de la charge forfaitaire.
Il doit alors être tenu compte du fait que l’assujetti dresse ou non annuellement un inventaire de son stock.
L’assujetti procède à la révision des déductions opérées sur les taxes qui ont grevé :
les biens autres que les biens d’investissements, non cédés et les services non utilisés au moment du changement de régime;
les biens d’investissement encore utilisables qui subsistent au moment du changement de régime et pour lesquels la déduction initiale est sujette à révision.
508. (Abrogé).
508/2. (Abrogé).
[TOP]
Section 3. - Régime particulier pour les exploitants agricoles
[Table des matières]
509. Considérations générales.
L'article 57 du Code stipule qu'à l'exception des obligations résultant des opérations intracommunautaires qu'ils réalisent, les exploitants agricoles ne sont pas tenus, en ce qui concerne l'exercice de leur activité, aux obligations qui incombent aux assujettis en matière de facturation, de déclaration et de paiement de cette taxe. Il pose également le principe selon lequel leurs taxes en amont, calculées d'une manière forfaitaire, leur sont remboursées par le cocontractant, lorsque celui-ci est soit un assujetti, sauf s'il s'agit d'un autre exploitant agricole qui bénéficie dans le pays du régime agricole prévu par l'article 57 du Code, soit une personne morale non assujettie tenue de réaliser dans l'Etat membre d'arrivée des biens, des acquisitions intracommunautaires.
L'application de ce régime est organisée par l'arrêté royal n° 22.
Les termes « régime agricole » employés dans la présente section désignent le régime particulier organisé par cet arrêté. Il est commenté dans la circulaire n° 59 du 06.10.1970
L’assujetti soumis au régime agricole reçoit un numéro d'identification à la TVA comprenant les lettres BE (art. 50 du Code). Il est tenu de communiquer ce numéro à tous ses fournisseurs, prestataires de services et clients.
En ce qui concerne ses opérations intracommunautaires, il est toutefois renvoyé au point 512/2 ci-après.
En ce qui concerne la plupart des prestations de services qui lui sont fournies par des assujettis non établis en Belgique, l'exploitant agricole est redevable de la TVA.  Il doit déclarer cette TVA dans la déclaration spéciale.
510. La notion d'exploitant agricole.
L'article 1er de l'arrêté royal n° 22 considère comme un exploitant agricole, l'assujetti,  à l'exclusion des unités TVA au sens de l'article 4, § 2, du Code, dont l'activité a pour objet :
1° l'agriculture générale, la culture maraîchère, fruitière, florale et des plantes ornementales, la production de champignons, de semences et de plants, et la viticulture;
2° l'élevage du bétail, de la volaille de basse-cour et de lapins, et l'apiculture;
3° l'exploitation de pépinières;
4° la sylviculture.
Par élevage de bétail, on entend celui qui est normalement pratiqué à la ferme, soit en vue de la production (p.ex. l'élevage de vaches laitières), soit en vue de la reproduction, soit en vue de la vente après engraissement. A cet égard, les animaux achetés en vue de la revente ne peuvent être considérés comme faisant l'objet d'un élevage que s'ils sont gardés, en vue de l'engraissement, durant six semaines au moins.
L'élevage de bétail ne porte ni sur les chevaux de course, ni sur les animaux à fourrure (visons, chinchillas, lapins principalement élevés pour la pelleterie, etc.), les oiseaux, les chiens, les chats, les chèvres naines ou les animaux de laboratoire tels les souris et les cobayes.
L'élevage de « volaille » s'étend à l'exploitation de couveuses, en ce compris la production d'œufs à couver, l'élevage et la reproduction de races sélectionnées, l'engraissement de poulets, l'élevage des autruches et l'élevage de faisans et de perdrix, et l’élevage de canards destinés à être revendus après gavage, lorsque les canards sont gardés, en vue du gavage, durant 12 jours au moins.
L'apiculture (élevage des abeilles en vue de la production de miel et de cire), la sylviculture (exploitation forestière) et l'exploitation de pépinières (culture de plants de jeunes arbres) relèvent de l'exploitation agricole visée par le régime particulier. En sont par contre exclues, la pisciculture, la mytiliculture, l'ostréiculture, la lombriculture et l'héliciculture.
511. Achats effectués par les exploitants agricoles.
Les règles ordinaires s'appliquent aux achats, aux acquisitions intracommunautaires et aux importations effectuées par les exploitants agricoles soumis au régime agricole.
Ainsi, leur fournisseur, s'il est un assujetti soumis au régime normal ou au régime forfaitaire, émet une facture sur laquelle il porte la TVA séparément en compte.
Toutefois, en matière d'acquisitions intracommunautaires, il est renvoyé au n° 512/2 ci-après.
512. Opérations auxquelles s'applique le régime agricole.
Le régime agricole s'applique aux opérations suivantes (AR n° 22, art. 2, § 1er).
A. Livraisons de biens produits ou cultivés par l'agriculteur et d’animaux qu’il a élevés (AR n° 22, art. 2, § 1er, 1°)
Le vendeur doit avoir produit ou cultivé les biens, ou élevé les animaux en sa qualité d'exploitant agricole au sens de l'article 1er de l'arrêté royal n° 22 (v. n° 510).
Par conséquent, le régime agricole ne s'applique pas à la revente, par un exploitant agricole, de biens qu'il a achetés, même si l'achat a porté sur des fruits à cueillir ou sur une récolte sur pied. Cependant, si ces ventes sont occasionnelles, on ne critiquera pas l'application du régime agricole.
Il importe peu que l'agriculteur livre des produits soumis ou non au taux de 6 %, sous réserve de l'application de la règle énoncée à l'article 2, § 2, 3°, de l'arrêté royal n° 22 (v. n° 513, 3°).
Les biens doivent être livrés dans l'état où ils ont été produits ou récoltés ou après avoir subi une transformation primaire qui relève normalement de l'entreprise agricole.
On peut citer à titre d'exemple de transformations primaires : la fabrication de beurre et de fromage, la fabrication de yaourt, la pasteurisation, la stérilisation, l'homogénéisation et la mise en bouteille du lait de sa production; le triage des pommes de terre ou des fruits, l'emballage des œufs, l'abattage d'arbres ainsi que, le cas échéant, leur tronçonnage; le séchage des céréales, de l'herbe, etc.; la mouture des grains; la mise en pots de miel; le rouissage, le teillage, le broyage et le peignage du lin, la pasteurisation et la mise en bocaux de l’oseille (Décision n° E.T.92.609 du 24.03.1998
Par contre, ne sont pas des transformations primaires ou ne relèvent pas de l'entreprise agricole, notamment, la fabrication de conserves, l'abattage des animaux et de la volaille, les manipulations qui s'y rapportent et qui sont effectuées en vue de la vente de la viande, le sciage de bois en planches, la vinification ou la fabrication de jus à partir de raisins ou d'autres fruits, la fabrication de cidre, la fabrication de crème glacée.
B. Prestations de services fournies en exécution de contrats de culture ou d'élevage (AR n° 22, art. 2, § 1er, 2°)
Par « contrat de culture », il faut entendre la convention par laquelle le cultivateur fournit le terrain ainsi que tout ou partie des divers travaux agricoles allant du labour à la récolte, tandis que le cocontractant met à sa disposition les semences, les plants et/ou les engrais nécessaires à une production dont il entend s'approprier les fruits; il se réserve éventuellement d'effectuer certains travaux (pulvérisation, fauchage, arrachage, etc.).
Par « contrat d'élevage », il faut entendre le contrat par lequel l'exploitant agricole s'engage à nourrir et à entretenir les animaux qui lui sont confiés et qui restent la propriété de son cocontractant; ce dernier met éventuellement à sa disposition les aliments destinés à nourrir les bêtes.
Les contrats de culture ou d'élevage peuvent revêtir plusieurs aspects.
Exemple
Si l'exploitant agricole est propriétaire d'animaux qu'il élève et qu'il emploie des biens mis à sa disposition par son cocontractant, la livraison de ces animaux est visée sous la lettre A (p.ex. livraison de porcs appartenant à l'exploitant agricole et engraissés au moyen d'aliments procurés par un fabricant d'aliments pour animaux).
Si l'agriculteur engraisse des animaux (p.ex. porcs engraissés, poulets à rôtir...) appartenant à son cocontractant, au moyen ou non d'aliments mis à sa disposition, il fournit un service en exécution d'un contrat d'élevage visé par l'article 2, § 1er, 2°, de l'arrêté royal n° 22.
Il faut, bien entendu, que la culture ou l'élevage porte sur des produits ou des animaux visés à l'article 1er, de l'arrêté royal n° 22, par exemple la culture de lin, de petits pois, de pommes de terre, etc... Ainsi, l'élevage des visons en est exclu (v. n° 510).
C. Entraide agricole (AR n° 22, art. 2, § 1er, 3°)
Les services autres que ceux visés à la lettre B tombent sous l'application du régime agricole s'ils sont fournis à titre d'entraide agricole sans utilisation de machines autres que celles qui ne servent qu'exceptionnellement à des travaux effectués en dehors de l'entreprise personnelle du prestataire de services.
L'entraide agricole est une prestation de services fournie à un autre exploitant agricole, généralement à titre de réciprocité, en cas de maladie, accident, temps défavorable, etc., sans aucune rémunération en argent ou contre une rémunération qui couvre seulement les dépenses engagées (salaires).
Lorsqu'un exploitant agricole fournit régulièrement des services qui ne sont pas visés aux lettres B et C, et qu'il ne remplit pas les conditions prévues pour bénéficier du régime de la franchise de taxe applicable aux petites entreprises, il est un entrepreneur d'ouvrage soumis au régime normal pour toute son activité, y compris celle d'exploitant agricole (Code, art. 57, § 6, 2°) (voir n° 517. A. 2).
D. Livraison de biens d'investissement usagés et d'autres biens utilisés dans l'entreprise (AR n° 22, art. 2, § 1er, 4°)
Le régime agricole s'applique aux ventes de biens d'investissement ou d'autres biens que l'exploitant a utilisés dans son entreprise.
Cela signifie que l'exploitant agricole doit émettre une facture (ou recevoir un bordereau d'achat) mais qu’il ne doit porter aucune TVA en compte ni la verser à l'Etat lorsqu'il vend une voiture automobile, une moissonneuse, un tracteur agricole, un camion ou tout autre matériel similaire. Lors de l’achat de ces biens, l'agriculteur n’a pas récupéré de TVA, cette récupération étant comprise dans la compensation forfaitaire qui lui est versée à l’occasion des opérations visées sous les nos 512 A et 512 B. Il en est de même pour les ventes de biens qu'il a utilisés dans son entreprise et qui ne sont pas des biens d'investissement (petit matériel, fumier, emballages usagés, etc.).
Il ne doit pas d'avantage recevoir de compensation forfaitaire pour de telles ventes.
Remarque.
Le régime particulier de l'article 57 est applicable à la revente de tous les biens - sans exception - que l'agriculteur a utilisés dans son exploitation, même lorsque par exemple il revend une voiture automobile qu'il a utilisée comme bien d'investissement.
E. Cas particuliers
Les opérations dont il est question ici, qui à l'heure actuelle sont couramment pratiquées et vont de pair avec des sommes importantes, ne peuvent pas se retrouver comme telles dans le texte actuel de l'arrêté royal n° 22. Dans l'attente de l'adaptation de cet arrêté royal, ces opérations sont considérées comme entrant dans le champ d'application de l'AR n° 22. L'exploitant agricole est ainsi soumis au régime particulier agricole pour l'exécution de telles opérations. Ces opérations ne donnent pas lieu au versement d'une compensation forfaitaire à l'exploitant agricole.
1. Somme versée par une exploitation d'engraissement de porcs à des agriculteurs, pour l'épandage du lisier sur les champs de ces derniers
La somme que verse une exploitation d'engraissement de porcs à un agriculteur, en contrepartie de l'autorisation d'épandre du lisier sur les champs de ce dernier, est la contrepartie d'un service visé à l'article 18, § 1er, alinéa premier, du Code de la TVA, qui est soumis au taux normal de la TVA qui s'élève actuellement à 21 %.
Lorsque cet agriculteur est soumis au régime particulier agricole visé à l'article 57 du Code, ledit service entre dans le champ d'application du régime particulier agricole, de sorte qu'il n'y a pas lieu de porter de TVA en compte pour cette opération. Le preneur de services (l'exploitation d'engraissement de porcs) ne doit pas non plus verser, pour cette opération, de compensation forfaitaire à l'exploitant agricole soumis au régime forfaitaire (Décision n° E.T.89.594 du 06.05.1997
2. Somme versée par une criée à un agriculteur pour l’enlèvement par celui-ci de fruits avariés qui seront répandus sur les champs de ce dernier
Les dispositions exposées au point 1. ci-dessus sont applicables, mutatis mutandis.
3. Régime TVA applicable aux opérations concernant les quotas laitiers
En cette matière, seule l’opération de cession temporaire d’un quota laitier est soumise à la TVA De plus, lorsqu’une telle cession est effectuée par un exploitant agricole soumis au régime particulier agricole visé à l'article 57 du Code de la TVA, l'Administration admet que ladite cession entre dans le champ d'application du régime agricole, de sorte qu'aucune TVA ne doit être portée en compte au titre de cette opération. L'acquéreur ne doit pas non plus verser, pour cette opération, de compensation forfaitaire à l'exploitant agricole.
Par contre, l’Administration considère que l’indemnité perçue en contrepartie :
de la cession définitive du quota (qu’elle ait lieu avec cession ou location des terres de production, ou dans le cadre de la procédure de réallocation du quota);
de l’abandon définitif de la production laitière;
ne constitue pas le prix d’une prestation de services et n’est dès lors pas soumise à la TVA (Décision n° E.T.87.178 du 09.01.1998 voir aussi le n° 45).
512/2. Opérations intracommunautaires.
A. Acquisitions intracommunautaires
La situation de l'agriculteur soumis au régime particulier varie selon qu'il réalise des acquisitions intracommunautaires pour un montant inférieur ou supérieur à 11.200 EUR par an ou que, le seuil de 11.200 EUR n'étant pas atteint, il opte pour la taxation dans l'Etat membre de destination de toutes ses acquisitions intracommunautaires.
Pour avoir un aperçu des opérations dont il faut tenir compte pour le calcul du seuil de 11.200 EUR, il est renvoyé au Chapitre IXbis.
a) Le montant des acquisitions intracommunautaires ne dépasse pas le seuil de 11.200 EUR par an et l'assujetti n'opte pas pour la taxation dans l'Etat membre de destination
Par dérogation au principe général de taxation dans l'Etat membre de destination, les acquisitions intracommunautaires effectuées par un assujetti soumis au régime particulier ne sont pas soumises à la TVA dans l'Etat de destination lorsque :
1° il s'agit de biens autres que :
a) des biens qui seront installés ou montés par le fournisseur ou pour son compte;
b) des moyens de transport neufs au sens de l'article 8bis, § 2, du Code;
c) des produits soumis à accise (les produits énergétiques, l'alcool et les boissons alcooliques ainsi que les tabacs manufacturés tels que définis par les dispositions communautaires en vigueur, à l'exception du gaz fourni par un système de gaz naturel situé sur le territoire de la Communauté ou tout réseau connecté à un tel système) (v. régime particulier, art. 58, § 1er et § 1erbis, du Code).
2° les biens ne font pas l'objet dans le chef du vendeur d'une vente à distance. Dans ce cas, la TVA est payée par le fournisseur, dans l'Etat membre de destination des biens (Code, art. 15, § 1er); dans le chef de l'acheteur, il s'agit d'un achat interne en Belgique.
Remarques importantes.
Tout dépassement du seuil de 11.200 EUR oblige l'agriculteur forfaitaire :
a) à faire la déclaration de ce dépassement à l'office de contrôle dont il relève, préalablement à la première acquisition intracommunautaire qui fait suite au dépassement (Code, art. 53bis, § 1er);
b) à communiquer à son fournisseur son numéro d'identification à la TVA (Code, art. 53quater, § 1er);
c) à déposer une déclaration spéciale constatant les acquisitions intracommunautaires réalisées au cours d'un trimestre civil (Code, art. 53ter, 1°);
d) à acquitter dans le délai fixé pour dépôt de cette déclaration spéciale, la TVA qui est due (Code, art. 53ter, 2°).
S’il n'a pas encore atteint le seuil de 11.200 EUR et désire employer le système de taxation avec paiement de la taxe dans l'Etat membre de départ, l’agriculteur soumis au régime particulier ne peut, en aucun cas mentionner son numéro de TVA et ceci sur toutes les pièces (bons de commande, etc...) qu'il communique à son fournisseur établi dans un autre Etat membre. En effet, le fait de mentionner son numéro d'identification fera présumer qu'il a opté pour le régime de taxation de l'acquisition intracommunautaire et il devra s'acquitter de la TVA en Belgique (Code, art. 25ter, § 1er, alinéa 2, 2°, 4e alinéa).
Dans la mesure où il est tenu au paiement de la taxe en vertu de l'article 51, § 1er, 2° ou § 2, du Code, il appartiendra à l'exploitant agricole de déposer une « Déclaration spéciale à la TVA » et de verser au Trésor la taxe due sans, bien entendu, pouvoir déduire cette taxe.
Exemple
S., agriculteur soumis au régime particulier, n'a pas opté pour la taxation dans l'Etat membre de destination de ses acquisitions intracommunautaires et achète en 2015 les biens suivants :
1° le 15 janvier, il se rend en France où il achète des produits phytopharmaceutiques pour un montant de 1.000 EUR;
TVA due et payée en France par le fournisseur au taux en vigueur dans cet Etat membre.
2° le 20 avril, un fournisseur établi en Allemagne lui livre un appareil de pulvérisation pour un prix de 6.000 EUR;
TVA due est payée en Allemagne par le fournisseur au taux en vigueur dans cet Etat membre sauf si, dans le chef du fournisseur, il s'agit d'une vente à distance. Dans ce cas, c'est la TVA belge qui est due mais elle est payée au Trésor par le fournisseur lui-même.
b) Le montant des acquisitions intracommunautaires dépasse le seuil de 11.200 EUR
A moins qu'il n'ait opté pour la taxation dans l'Etat membre de destination de toutes ses acquisitions intracommunautaires, l'agriculteur soumis au régime particulier est tenu de déclarer chaque année le dépassement du seuil de 11.200 EUR visé à l'article 25ter, § 1er, al. 2, 2°, alinéa 1er, b, du Code, préalablement à la première acquisition intracommunautaire de biens à la suite de laquelle ce seuil est dépassé (Code, art. 53bis et AR n° 10, art. 4, § 1er).
En outre, le dépassement du seuil de 11.200 EUR implique pour l'agriculteur soumis au régime particulier, l'obligation de déposer une déclaration spéciale pour toutes les acquisitions intracommunautaires effectuées au cours d'un trimestre civil et de payer, dans le délai prévu pour le dépôt de cette déclaration, la taxe dont elle constate l'exigibilité.
Si aucune acquisition intracommunautaire n'a été effectuée au cours d'un trimestre civil, la déclaration spéciale ne doit pas être déposée.
En cas de dépassement du seuil de 11.200 EUR en cours d'année civile ou au terme d'une année civile, le système de taxation dans l'Etat membre de destination est automatiquement appliqué jusqu'au 31 décembre de l'année civile qui suit celle au cours de laquelle le seuil a été dépassé (Code, art. 50, § 1er, dernier alinéa).
Exemple
L'exemple repris ci-dessus est complété comme suit :
3° le 5 octobre, il ramène de France de nouveaux produits phytopharmaceutiques pour un montant de 1.500 EUR;
Même solution que sous 1° ci-dessus.
4° le 13 octobre, il prend livraison aux Pays-Bas d'un ordinateur. Prix: 2.000 EUR.
TVA due et payée aux Pays-Bas par le fournisseur au taux en vigueur dans cet Etat. A ce stade, il a effectué des acquisitions intracommunautaires pour un montant total de [1.000 (1°) + 6.000 (2°) + 1.500 (3°) + 2.000 (4°)] = 10.500 EUR;
5° Avant la fin de l'année 2015, il veut encore acheter en Allemagne un semoir dont le prix s'élève à 2.000 EUR.
Pour cet achat, il ne peut plus bénéficier du régime de taxation dans l'Etat de départ des biens. Il devra donc, préalablement à cet achat, déclarer à l'office de contrôle dont il relève, le montant total des acquisitions intracommunautaires déjà réalisées et, pour l'acquisition du semoir, il sera tenu de communiquer à son fournisseur allemand son numéro d'identification précédé des lettres BE, de déposer la déclaration spéciale à la TVA et de payer, en Belgique, la TVA dont cette déclaration constate l'exigibilité.
Il devra donc reprendre au cadre II, grille 71, le montant de 2.000 EUR, inscrire le montant de la taxe due soit 420 EUR (2.000 x 21 %) dans le cadre III, grille 80, et, s'il n'y a pas de régularisation à effectuer, reporter ce montant de 420 EUR dans la grille 83. En outre, puisqu'en 2015 il aura dépassé le seuil de 11.200 EUR, toutes les acquisitions intracommunautaires qu'il effectuera en 2016 seront taxées dans l'Etat membre de destination de la manière prédécrite.
c) Option pour la taxation des acquisitions intracommunautaires dans l'Etat membre de destination (Code, art. 25ter, § 1er, al. 2, 2°, 2e alinéa et AR n° 10, art. 4, § 2)
Les agriculteurs soumis au régime particulier ont le droit d'opter pour la taxation en Belgique de toutes les acquisitions intracommunautaires.
Cette option doit être déclarée à l'office de contrôle de la TVA dont l'assujetti relève.
Elle prend cours à la date de la déclaration et vaut jusqu'au 31 décembre de la deuxième année qui suit la date précitée.
La taxation dans l'Etat membre de destination implique, pour l'agriculteur, l'obligation de déposer une déclaration spéciale à la TVA pour toutes les acquisitions intracommunautaires effectuées au cours d'un trimestre civil et de payer, dans le délai prévu pour le dépôt de cette déclaration, la taxe dont elle constate l'exigibilité.
Exemple
Dans les exemples repris ci-avant, si S. a opté le 10.01.2015 pour la taxation en Belgique de ses acquisitions intracommunautaires, il devra, au plus tard le 20e jour du mois qui suit chaque trimestre civil au cours duquel il aura effectué des acquisitions intracommunautaires, déposer une déclaration spéciale et payer la TVA due :
20.04.2015au plus tard : dépôt de la déclaration spéciale à la TVA constatant l'acquisition intracommunautaire réalisée le 15.01.2015 et paiement de la TVA y relative;
20.07.2015 au plus tard : dépôt de la déclaration spéciale à la TVA constatant l'acquisition intracommunautaire réalisée le 20.04.2015 et paiement de la TVA y relative;
20.10.2015 : aucune déclaration spéciale à la TVA ne sera déposée puisqu'il n'y a eu aucune acquisition intracommunautaire au cours du troisième trimestre 2015;
20.01.2016 au plus tard: dépôt de la déclaration spéciale à la TVA constatant les acquisitions intracommunautaires réalisées les 5 et 13.10.2015 de même que l'acquisition du semoir et paiement de la TVA due sur ces trois acquisitions.
En raison de l'option exercée en janvier 2015, toutes les acquisitions intracommunautaires effectuées par S. seront taxées en Belgique jusqu'au 31.10.2017 au moins.
B. Livraisons intracommunautaires
a) Principe des livraisons intracommunautaires
Pour les livraisons de biens expédiés ou transportés par le vendeur autre qu'un assujetti bénéficiant du régime prévu par l'article 56bis du Code ou par l'acquéreur, ou pour leur compte, en dehors du territoire de la Belgique (Etat membre de départ) à destination d'un autre Etat membre, il est prévu en Belgique une exonération de la TVA.
Pour être exonérée, la livraison doit être effectuée pour un autre assujetti ou pour une personne morale non assujettie, agissant en tant que tels dans un autre Etat membre que celui du départ de l'expédition ou du transport et tenus d'y soumettre à la taxe leurs acquisitions intracommunautaires (Code, art. 39bis, alinéa 1er, 1°).
b) Facturation
En principe, c'est à l'agriculteur d’émettre lui-même une facture pour ces opérations mais la possibilité est laissée au client de délivrer un bordereau d'achat (v. n° 514, A.1).
c) Listing
Si, pour quelque raison que ce soit, l'agriculteur dépose des déclarations périodiques (parce qu'il est soumis au régime normal pour une partie de son activité ou au régime du forfait), il doit déposer le cas échéant un listing de ses opérations intracommunautaires au plus tard le 20e jour ouvrable du premier mois qui suit chaque période. Si, par contre, il ne doit pas déposer de déclaration périodique (parce qu'il est soumis au régime particulier, éventuellement avec le régime de la franchise pour une partie de son activité), il ne devra déposer, le cas échéant, qu'un listing annuel pour ses opérations intracommunautaires (en même temps que la liste des clients assujettis belges à déposer avant le 31 mars de chaque année).
Remarques.
Si le montant des acquisitions ou des livraisons intracommunautaires dépasse 1.500.000 EUR par an, il devra de plus déposer une déclaration mensuelle INTRASTAT (données statistiques).
d) Compensation forfaitaire (voir aussi n° 516)
Pour ses livraisons intracommunautaires de produits agricoles, l'agriculteur soumis au régime particulier en Belgique est en droit de porter en compte, en sus du prix, le montant de la compensation forfaitaire (6 % ou 2 % pour le bois) (Code, art. 57, § 2, al. 2, 1° et 2°) :
à ses clients assujettis, y compris;
à un agriculteur soumis dans un autre Etat membre au régime particulier agricole conformément aux articles 295 à 305 de la directive 2006/112/CE (alors que, au contraire, s'il livre à un agriculteur soumis en Belgique au régime agricole de l'article 57 du Code, la compensation forfaitaire n'est pas due);
à un assujetti exonéré dans un autre Etat membre en vertu des articles 132 à 137 de la directive 2006/112/CE;
à un assujetti soumis dans un autre Etat membre au régime de la franchise (v. art. 282-292 de la directive 2006/112/CE);
à ses clients personnes morales non assujetties qui sont tenus de soumettre à la taxe dans l'Etat membre d'arrivée, leurs acquisitions intracommunautaires de produits agricoles.
C. Régime des acquisitions intracommunautaires de produits soumis à accise
Lorsqu'un agriculteur soumis en Belgique au régime particulier achète des produits soumis à accise dans un autre Etat membre et que, pour les autres acquisitions intracommunautaires il n'a pas encore dépassé le plafond des 11.200 EUR (et qu'il n'a pas opté pour la taxation en Belgique), la TVA est perçue en Belgique en même temps que le droit d'accise par le receveur compétent des douanes et accises selon les modalités qui lui seront communiquées par ce fonctionnaire. Il est à remarquer que pour les produits soumis à accise, le plafond de 11.200 EUR ne s'applique pas et que la TVA belge est due dès le premier euro (v. Code, article 58, § 1erbis et AR n° 51).
L'acquisition intracommunautaire de tels produits par un agriculteur soumis au régime normal de la taxe s'effectue selon les règles définies pour les autres acquisitions intracommunautaires et la taxe est payée et éventuellement déduite via sa déclaration périodique.
De même, pour l'agriculteur soumis au régime particulier qui a opté pour le système de taxation en Belgique ou qui a dépassé le seuil de 11.200 EUR pour les acquisitions de produits autres que les produits soumis à accise, le paiement (sans déduction) de la TVA s'effectue par le biais de la déclaration spéciale qu'il doit introduire.
D. Régime des livraisons intracommunautaires de moyens de transport neufs
L'article 8bis, § 2, du Code établit un régime particulier pour la livraison dans les conditions de l'article 39bis du Code, des véhicules terrestres à moteur d'une cylindrée de plus de 48 centimètres cube ou d'une puissance de plus de 7,2 kilowatts, destinés au transport de personnes ou de marchandises.
Cet article vise donc également un tracteur agricole, un camion, etc.
Un exploitant agricole soumis au régime particulier qui vend à un acheteur établi dans un autre Etat membre de la Communauté, un moyen de transport neuf visé à l'article 8bis, § 2, alinéa 1er, 2° du Code, devient un assujetti occasionnel pour cette livraison intracommunautaire (comme toute autre personne non assujettie qui vendrait de tels biens), sans toutefois perdre la qualité d'exploitant agricole soumis au régime particulier.
Conformément à l'article 8bis, § 2, alinéa 1er, 2°, du Code, sont considérés comme moyens de transports neufs, les moyens de transport visés à l'article 8bis, § 2, alinéa 1er, 1°, du Code :
dont la livraison est effectuée dans les six mois suivant la première mise en service ou qui n'ont pas parcouru plus de 6.000 km, s'il s'agit de véhicules terrestres;
dont la livraison est effectuée dans les trois mois suivant la première mise en service ou qui n'ont pas navigué plus de 100 heures, s'il s'agit de bateaux;
dont la livraison est effectuée dans les 3 trois mois suivant la première mise en service ou qui n'ont pas volé plus de 40 heures, s'il s'agit d'aéronefs.
Afin de déterminer si un tracteur agricole qui n'est pas équipé d'un compteur kilométrique, doit ou non être considéré comme neuf au sens de l'article 8bis du Code, il est convenu que 600 heures d'utilisation équivalent à 6.000 km.
En vertu de l'article 45, § 1erbis, du Code, les exploitants agricoles soumis au régime particulier prévu à l'article 57 du Code peuvent déduire la taxe ayant grevé la livraison, l'importation ou l'acquisition intracommunautaire du moyen de transport neuf au sens de l'article 8bis, § 2, alinéa 1er, 2° dont la livraison est exemptée en vertu de l'article 39bis, dans la limite ou à concurrence du montant de la taxe qui serait exigible en raison de la livraison si elle n'en était pas exemptée par l'article 39bis précité. Cette déduction s'opère par voie de restitution (Code, art. 76, § 2 et AR n° 48).
E. Régime des acquisitions intracommunautaires de moyens de transport neufs
En vertu de l'article 25ter du Code, sont, dans tous les cas, soumises à la taxe lorsqu'elles ont lieu en Belgique, les acquisitions intracommunautaires de moyens de transport neufs au sens de l'article 8bis, § 2, alinéa 1er, 2°, du Code effectuées à titre onéreux par un exploitant agricole soumis au régime particulier prévu à l'article 57 du Code.
Les obligations en matière de déclaration et de paiement de la taxe due en raison de ces acquisitions intracommunautaires sont reprises à l'arrêté royal n° 46 du 29.12.1992.
F. Prestations de services fournies par un prestataire non établi en Belgique
Lorsqu'un assujetti soumis au régime particulier reçoit un service localisé selon la règle générale de l'article 21, § 2, du Code et qui n'est pas exonéré, il  est redevable de la taxe en vertu de l'article 51, § 2, 1° du Code. Il doit dans ce cas acquitter la taxe via la déclaration spéciale visée à l'article 53ter du Code.
Exemple
Un assujetti soumis au régime particulier des exploitants agricoles fait appel, le 20.01.2015, à un vétérinaire établi en Allemagne pour examiner 5 vaches. L'examen a lieu le 25.01.2015. Le vétérinaire demande 350 EUR (hors TVA) pour ses services.
Le prestataire allemand ne porte pas de TVA en compte à l'agriculteur soumis au régime forfaitaire car sa prestation est localisée en Belgique (Etat membre dans lequel le preneur est établi).
L'agriculteur forfaitaire doit communiquer son numéro d'identification au vétérinaire et acquitter la taxe due à l'Etat sur ce service en la reprenant dans une déclaration spéciale relative au premier trimestre 2015.
G. Fourniture d'un service par un assujetti soumis au régime particulier des exploitants agricoles à un assujetti établi dans un autre Etat membre
Lorsqu'il rend un service à un assujetti établi dans un autre Etat membre, qui est localisé au lieu du preneur par l'article 21, § 2 du Code et que ce preneur est redevable de la taxe dans son Etat membre d'établissement, l’assujetti soumis au régime particulier doit reprendre le montant total de la prestation qu’il a effectuée dans le relevé annuel de ses opérations intracommunautaires, avec mention du code « S » (v. Code, art. 53sexies, § 1er, 3°). La prestation de services ne doit pas être reprise dans le relevé à la TVA des opérations intracommunautaires si elle bénéficie d’une exemption dans l’Etat membre du preneur.
513. Opérations exclues du régime agricole (AR n° 22, art. 2, § 2).
Afin de prévenir des distorsions de concurrence, l'article 2, § 2, de l'arrêté royal n° 22, exclut du régime agricole les opérations suivantes :
1° les livraisons que l'exploitant agricole effectue sur les marchés tant de gros que de détail;
2° les livraisons au détail qu'il effectue soit de porte à porte (notamment comme laitier), soit dans une installation spécialement agencée pour la vente au détail (p.ex. un magasin, une échoppe le long de la voie publique);
3° les livraisons de biens et les prestations de services qui sont relatives à des biens que l'exploitant agricole a produits ou à des animaux qu'il a élevés en sa qualité d'agriculteur, mais qui ne sont pas imposés au taux de 6 % tels les chevaux de selle, mais à l'exclusion des tabacs bruts et non manufacturés. Le régime particulier reste cependant applicable aux livraisons de produits de cette espèce que l'exploitant agricole fait à des établissements de vente à la criée ou « veilingen » agréés par le Ministre de l'Agriculture et constitués par des groupements coopératifs de producteurs; on ne perdra pas de vue que les établissements ou « veilingen » qui agissent en qualité de commissionnaires-vendeurs, sont assimilés par l'article 13, § 1er, du Code, à des acheteurs-revendeurs.
L'exploitant agricole ne bénéficie pas du régime agricole pour les opérations de commercialisation visées aux 1° à 3° ci-avant mais il continue en principe à bénéficier du régime agricole pour son activité de producteur agricole (voir n° 517.B).
On notera que l'exploitant agricole dont la seule activité consiste à effectuer des opérations visées aux 1° à 3° ci-avant doit être soumis au régime normal de la TVA ou, éventuellement, à un des régimes particuliers prévus par l'article 56 ou 56bis, du Code, pour toute son activité même si, dans le prolongement de cette activité et à titre accessoire, il est amené à vendre certains produits agricoles soumis au taux de 6 % (p.ex. vente par un éleveur de chevaux de selle, de fumier, d'excédents de paille ou de foin, vente de chevaux ayant été utilisés comme chevaux de selle et destinés à la boucherie).
C'est ainsi par exemple qu'un maraîcher dont l'activité ne consiste qu'à vendre tous ses légumes sur les marchés ou dans une installation spécialement agencée pour la vente au détail, doit adopter le régime normal de la TVA ou, le cas échéant, le régime de la franchise prévu par l'article 56bis, du Code, pour l'ensemble de son activité.
514. Obligations en matière de facturation en ce qui concerne les opérations soumises au régime agricole.
Les exploitants agricoles soumis au régime particulier ne sont pas tenus - en ce qui concerne l'exercice de cette activité - aux obligations qui incombent aux assujettis en matière de facturation, de déclaration et de paiement de la taxe, à l'exception des obligations résultant des opérations intracommunautaires qu'ils réalisent (Code, article 57, § 1er).
A.1. Livraisons de produits agricoles à des acheteurs assujettis établis en Belgique
L’ exploitant agricole ne doit émettre aucune facture pour la livraison de biens ou d'animaux qu'il a produits ou élevés en sa qualité d'agriculteur lorsque l'acheteur, est un assujetti tenu au dépôt d'une déclaration périodique (ce qui exclut un autre exploitant agricole soumis au régime particulier) ou un assujetti soumis au régime de la franchise de la taxe prévu par l'article 56bis, du Code. Il incombe en effet dans cette situation à l’acheteur de lui délivrer un bordereau d'achat qui contient toutes les mentions énumérées à l'article 4, § 1er, de l'arrêté royal n° 22, à savoir :
1° la date à laquelle le document est délivré et le numéro d'ordre sous lequel il est inscrit au facturier d'entrée;
2° les nom et adresse de l'acheteur ou du preneur et de l'exploitant agricole et la mention que ce dernier est soumis au régime forfaitaire des exploitants agricoles;
3° la date de la livraison du bien ou de l'achèvement du service, ou la date à laquelle s'est produit un autre fait générateur de la taxe;
4° la dénomination usuelle et la quantité des biens livrés, ou la nature du service, avec spécification, le cas échéant, des éléments nécessaires à la détermination du taux applicable;
5° l'indication du prix sans la taxe et des autres éléments de la base d'imposition;
6° l'indication du pourcentage forfaitaire de compensation et du montant de la compensation forfaitaire qui est remboursé à l'exploitant agricole;
7° toutes autres mentions particulières ou dérogatoires qui sont prescrites par les arrêtés pris en exécution du Code.
Quant au prix, il y a lieu d'indiquer clairement s'il s'agit d'un prix fixé par les cocontractants qui ne tient pas compte du montant de la compensation forfaitaire (v. lettre a) ci-après) ou d'un prix comprenant le montant de la compensation forfaitaire (v. lettre b) ci-après).
a) Prix ne comprenant pas le montant de la compensation :
Dans ce cas, l'acheteur doit payer à l'exploitant agricole, en plus du prix et des autres éléments de la base de perception, un pourcentage forfaitaire, afin que l'exploitant agricole puisse de cette manière récupérer la TVA ayant grevé ses entrées.
Ce pourcentage est pour tous les exploitants agricoles sans distinction, fixé à :
2 % pour les livraisons de bois;
6 % pour les livraisons de tous les autres produits agricoles, tels que les céréales, le fourrage vert, la paille, les légumes, les fruits, le lait, les œufs, les betteraves, le tabac, le houblon, les fleurs, le bétail, les poulets, les lapins.
b) Prix comprenant le montant de la compensation forfaitaire :
Si le montant de la compensation forfaitaire a été pris en considération pour la fixation du prix réclamé par l'exploitant agricole, l'acheteur mentionnera dans son bordereau d'achat qu'il s'agit d'un prix comprenant les 2 % ou les 6 % suivant la distinction faite ci-dessus.
Dans les cas a et b ci-avant, le bordereau d'achat doit être délivré par l'acheteur en double exemplaire. L'exploitant agricole retient l'un de ces exemplaires, en vue d'un contrôle éventuel, pendant sept ans à partir du 1er janvier suivant sa date d’émission (Code, art. 60). L'autre exemplaire doit être signé pour accord et renvoyé à l'acheteur. En effet, l'acheteur, s'il est un assujetti tenu au dépôt de déclarations périodiques, pourra sur base de cet exemplaire considérer le montant de la compensation forfaitaire de 2 % ou de 6 %, suivant le cas, comme une TVA déductible et pourra ainsi à son tour récupérer la taxe.
En pratique, dans certains cas déterminés, il n'est pas requis que le second exemplaire soit signé et renvoyé. Tel est le cas notamment pour les ventes aux criées, pour les ventes de lait aux laiteries (v. circulaire n° 56 du 09.04.1971) et pour les ventes de betteraves aux sucreries (v. circulaire n° 123 du 05.08.1971.
En principe, le bordereau d'achat ne doit pas être dressé vente par vente. Il peut être délivré au plus tard le cinquième jour ouvrable du mois qui suit celui au cours duquel la vente a eu lieu et consister en un bordereau récapitulatif pour toutes les ventes de ce mois.
Des délais plus longs ont été accordés pour les livraisons de lait aux laiteries (v. circulaire n° 56 du 09.04.1971) et pour les ventes de betteraves aux sucreries (v. circulaire n° 123 du 05.08.1971)
L'exploitant agricole peut du reste émettre lui-même, dans le même délai, une facture qui contient toutes les mentions qui doivent être portées sur le bordereau d'achat (AR n° 22, art. 4, § 2).
A.2. Livraisons de produits agricoles à des assujettis non établis en Belgique ou à des personnes morales non assujetties établies dans un autre Etat membre
L'article 4, § 1er, de l'arrêté royal n° 22, impose à l'acheteur assujetti établi en Belgique l'obligation de délivrer un bordereau d'achat à l'exploitant agricole. Cette obligation ne peut être imposée à l'acheteur qui n'est pas établi en Belgique.
Dans le cas de livraisons de produits agricoles à des assujettis non établis en Belgique ou à des personnes morales non assujetties établies dans un autre Etat membre, l'exploitant agricole est tenu d’émettre à son acheteur une facture reprenant toutes les mentions de l'article 4bis, § 1er de l'arrêté royal n° 22, à savoir :
1° le numéro d'ordre et la date à laquelle la facture est émise;
2° les nom et adresse de l'acheteur ou du preneur et de l'exploitant agricole et la mention que ce dernier est soumis au régime particulier des exploitants agricoles;
3° la date de la livraison du bien ou de l'achèvement du service, ou la date à laquelle s'est produit un autre fait générateur de la taxe;
4° la dénomination usuelle et la quantité des biens livrés, ou la nature du service, avec spécification, le cas échéant, des éléments nécessaires à la détermination du taux applicable;
5° l'indication du prix sans la taxe et des autres éléments de la base d'imposition;
6° l'indication du pourcentage forfaitaire de compensation et du montant de la compensation forfaitaire qui est remboursé à l'exploitant agricole conformément à l'article 3 de l'arrêté royal n° 22 (mention qui ne doit pas être apportée pour les ventes à des personnes morales non assujetties qui bénéficient de la dérogation visée à l'article 25ter, § 1er, deuxième alinéa, 2°, du Code);
7° toutes autres mentions particulières ou dérogatoires qui sont prescrites par les arrêtés pris en exécution du Code;
8° pour les opérations visées à l'article 39bis, al. 1er, 1°, du Code, le numéro par lequel l'exploitant agricole est identifié à la TVA en Belgique ainsi que le numéro par lequel l'acquéreur est identifié à la TVA dans l'autre Etat membre.
La facture doit être émise au plus tard le quinzième jour ouvrable du mois qui suit celui au cours duquel s'est produit le fait générateur de la taxe.
L'exploitant agricole retient et conserve un des exemplaires de la facture, en vue d'un contrôle éventuel, pendant sept ans à partir du 1er janvier de l'année qui suit sa date d’émission (Code, art. 60).
Par ailleurs, l'acheteur a la faculté de délivrer lui-même, dans le même délai, un bordereau d'achat, en double exemplaire, qui contient toutes les mentions qui doivent être portées sur la facture (AR n° 22, art. 4, § 2). L'exploitant agricole retient et conserve un de ces exemplaires pendant sept ans à partir du 1er janvier de l'année qui suit sa date d’émission (Code, art. 60). L'autre exemplaire doit être signé pour accord et remis ou renvoyé à l'acheteur.
A.3. Ventes à distance de produits agricoles
Pour les livraisons de produits agricoles effectuées dans les conditions de l'article 15, §§ 2 et 3, du Code, l'exploitant agricole doit émettre à l'acheteur une facture qui contient, outre les mentions figurant à l'article 4ter de l'arrêté royal n° 22, également celles qui, le cas échéant, sont prescrites par l'Etat membre sur le territoire duquel les biens se trouvent au moment de l'arrivée de l'expédition ou du transport à destination de l'acheteur.
L'exploitant agricole retient et conserve un des exemplaires de la facture ou du document qui en tient lieu, en vue d'un contrôle éventuel, pendant sept ans à partir du 1er janvier qui suit sa date d’émission (Code, art. 60).
A noter que, en vertu de l'article 2, § 3, de l'AR n° 22, le régime particulier agricole n'est pas applicable aux livraisons de biens effectuées dans les conditions de l'article 15, §§ 2 et 3, du Code.
B.1. Prestations de services agricoles effectuées pour un preneur assujetti établi en Belgique
L’exploitant agricole ne doit émettre aucune facture pour les services qu’il fournit en exécution d'un contrat de culture ou d'élevage (v. n° 512, B), tel que l'engraissement de porcs pour le compte d'un fabricant d'aliments pour animaux lorsque le preneur de services est un assujetti tenu au dépôt d'une déclaration périodique (ce qui exclut un autre exploitant agricole soumis au régime particulier) ou un assujetti soumis au régime de la franchise de la taxe prévu par l'article 56bis, du Code. Il incombe en effet dans cette situation au preneur de services de lui délivrer un document contenant les mêmes éléments que ceux énumérés sous le n° 514, A.1. pour le bordereau d'achat. Ce document mentionne donc en particulier le prix et le montant de la compensation forfaitaire calculé au pourcentage de compensation forfaitaire de 2 ou 6 %.
Il est également renvoyé à ce numéro 514, A.1. pour ce qui concerne le délai de délivrance du bordereau d'achat, son délai de conservation et la faculté qu'a l'exploitant agricole d’émettre lui-même une facture.
Pour les services qu'il fournit à titre d'entraide agricole (v. n° 512, C), l'exploitant agricole doit le cas échéant, émettre une facture ou recevoir un bordereau d’achat. Il n'obtient pas la compensation forfaitaire prévue par l'article 3 de l'arrêté royal n° 22 (v. n° 516).
B.2. Prestations de services agricoles effectuées pour des assujettis non établis en Belgique.
Lorsqu'un exploitant agricole fournit des services en exécution d'un contrat de culture ou d'élevage (v. n° 512, B) pour des assujettis non établis en Belgique, il doit leur émettre une facture contenant toutes les mentions énumérées au n° 514, A.2. Il est renvoyé à ce même numéro pour ce qui concerne les obligations d’émission et de conservation de la facture ou du document qui en tient lieu, de même que la possibilité pour le preneur de services de délivrer lui-même un bordereau d'achat à l'exploitant agricole.
C. Vente de biens autres que des produits agricoles
C.1. Principe général
Pour les ventes de biens utilisés dans son entreprise autres que des produits agricoles (matériel agricole, outillage, emballages usagés, voitures automobiles, tracteurs, etc.), l'exploitant agricole doit le cas échéant (voir AR n° 1, art. 1er et 10 et art. 53, § 2 du Code), émettre une facture ou recevoir un bordereau d'achat.
Son acheteur ne doit donc pas lui payer, en sus du prix, un montant de compensation forfaitaire à titre de taxes en amont. En effet, il a été tenu compte forfaitairement (de manière macro-économique) de la taxe payée lors de l'achat du matériel, de l'outillage, etc., pour fixer le taux (6 ou 2 %) de la compensation forfaitaire (voir n° 512. D.).
C.2. Livraison à des assujettis ou à des personnes morales non assujetties, établis dans un autre Etat membre et qui bénéficient de la dérogation visée à l'article 25ter, § 1er, 2e alinéa, 2°, du Code
A l'égard des livraisons à des assujettis ou à des personnes morales non assujetties de biens utilisés dans son entreprise autres que des produits agricoles (matériel agricole, outillage, emballages usagés, etc.), l'exploitant agricole doit émettre une facture qui reprend, outre la date d’émission et le numéro d'ordre, les mentions prescrites par l'article 5, § 1er, 2° à 12°, de l'arrêté royal n° 1 du 29.12.1992.
Remarque :
Le cas de la vente à distance n'est pas pris en considération dans la situation visée ci-dessus.
C.3. Livraison à des assujettis ou à des personnes morales non assujetties, établis dans un autre Etat membre et qui ne bénéficient pas de la dérogation visée à l'article 25ter, § 1er, 2e alinéa, 2°, du Code
L'exploitant agricole doit émettre à l'acheteur une facture qui reprend, outre la date d’émission de la facture ainsi que le numéro d'ordre, les mentions prescrites par l'article 5, § 1er, 2° à 12°, de l'arrêté royal n° 1 du 29.12.1992. Cette livraison intracommunautaire, effectuée dans les conditions de l'article 39bis du Code, est exonérée de la TVA La taxation est réalisée dans le chef de l'acheteur dans l'Etat membre d'arrivée sur l'acquisition intracommunautaire du bien.
C.4. Livraison à des acheteurs établis en dehors du territoire de la Communauté
Dans les cas prévus à l’article 53, § 2, du Code, l'exploitant agricole doit émettre une facture qui reprend les mentions énoncées au n° 514, C.4. ci-avant. Cette livraison, réalisée dans les conditions de l'article 39 du Code, est exonérée de la TVA (voir Chapitre IXbis).
515. Obligations en matière de déclaration en ce qui concerne les opérations soumises au régime agricole.
A l'égard des opérations pour lesquelles il est soumis au régime agricole, l'exploitant agricole est déchargé des obligations qui incombent aux assujettis en matière de facturation, de déclaration périodique et de paiement de la TVA, à l'exception des obligations qui découlent des opérations intracommunautaires qu'il effectue (Code art. 57, § 1er). De même, leurs obligations quant à la tenue d'une comptabilité, sont très réduites (voir n° 463 et n° 475).
Quant au cocontractant, si celui-ci est un acheteur ou un preneur assujetti tenu d'introduire une déclaration périodique à la TVA, il est pour sa part débiteur envers l'Etat de la différence entre la taxe calculée au taux applicable à l'opération et le montant de la compensation forfaitaire qu'il verse à l'exploitant agricole conformément à l'article 3 de l'arrêté royal n° 22 (v. n°s 514, A et 516). C'est pour calculer cette différence que le cocontractant doit compléter le double du bordereau d'achat (lors de sa réception) par l'indication du taux et du montant de la taxe due. Cette différence, il doit l'inscrire en grille 56 de sa déclaration périodique relative à la période au cours de laquelle le fait générateur de la taxe s'est produit (AR n° 22, art. 5, al. 1).
D'autre part, il peut déduire (art. 5, al. 2, de l'AR n° 22) :
1° le montant de la compensation forfaitaire qu'il a versé à l'exploitant agricole conformément à l'article 3, lorsque ce montant est appuyé par le bordereau d'achat qu’il est tenu de rédiger en tant qu’acheteur ou par la facture que l'exploitant agricole a la faculté d’émettre;
2° la différence qu'il a inscrite en grille 56 de sa déclaration.
Exemple
a) Pour les achats de légumes (taux 6 %) qu'elle a effectués au cours du mois de janvier 2015, une fabrique de conserves délivre au producteur un bordereau d'achat portant notamment l'indication du prix de 1.000 EUR, et celle d'une somme de 60 EUR à titre de compensation forfaitaire.
Dans la déclaration relative aux opérations du mois de janvier 2015, la fabrique de conserves inscrira :
en grille 56 :
0 EUR
en grille 59 :
60 EUR
en grille 81 :
1.000 EUR
en grille 87 :
0 EUR
 
b) Livraison de bois bruts abattus (taux 6 %) par un propriétaire de forêts à une scierie, effectuée en janvier 2015.
La scierie délivre au producteur des bois un bordereau d'achat pour un prix net de 1.500 EUR, majoré d'une compensation forfaitaire de 2 %, soit 30 EUR.
Dans sa déclaration relative aux opérations du mois de janvier 2015, la scierie inscrira :
en grille 56 :
60 EUR
(90 - 30)
en grille 59 :
90 EUR
(60 +30)
en grille 81 :
1.500 EUR
 
en grille 87 :
1.500 EUR
 
 
Lorsque le cocontractant de l'exploitant agricole est un acheteur ou un preneur visé à l'article 57, § 5, du Code (assujetti étranger), le Trésor lui rembourse le montant de la compensation forfaitaire qu'il a versé à l'exploitant agricole et dont le paiement est prouvé conformément à l'article 4bis, § 1er ou § 2, de l'arrêté royal n° 22. Ce remboursement s'effectue de la même manière que celle prévue en matière de restitution de la taxe sur la valeur ajoutée (art. 5bis, AR n° 22).
La demande de remboursement doit, en principe, être introduite en respectant les dispositions de la circulaire n° 20 du 22.12.2009 concernant le remboursement de la TVA en faveur des assujettis établis dans un autre Etat membre.
Toutefois, lorsque l'ayant droit au remboursement est une personne morale non assujettie, celle-ci ne sera pas tenue aux formalités qui relèvent spécifiquement de la qualité d'assujetti (p.ex. : attestation concernant la qualité d'assujetti).
Lorsque l'ayant droit au remboursement est un assujetti établi en dehors du territoire de la Communauté, la demande en restitution doit être introduite en respectant les dispositions de la circulaire n° 4 du 24.02.1988.
Remarque.
La petite entreprise qui bénéficie du régime de la franchise de taxe prévu par l'article 56bis, du Code et l'assujetti exonéré en vertu de l'article 44 du Code ne peuvent récupérer le montant de la compensation forfaitaire qu'elle (ou il) a dû payer à l'agriculteur soumis au régime particulier. En revanche, l'assujetti soumis au régime de la franchise dans un autre Etat membre, l'assujetti exonéré dans un autre Etat membre en vertu d’un des articles 131 à 136 de la directive 2006/112/CE (cfr. l'article 44 du Code de la TVA belge) et l'assujetti soumis au régime particulier agricole dans un autre Etat membre, qui sont tenus de soumettre à la taxe dans cet autre Etat membre des acquisitions intracommunautaires, pourront récupérer le montant de la compensation forfaitaire qu'ils ont payé à l'agriculteur belge soumis au régime particulier agricole.
516. La compensation forfaitaire - Récupération par l'exploitant agricole de ses taxes en amont.
Aux termes de l'article 3 de l'arrêté royal n° 22, l'exploitant agricole ne peut exercer un droit à déduction conformément aux articles 45 à 49 du Code pour ce qui relève de son activité soumise au régime agricole. Mais il récupère ses taxes en amont de la manière indiquée au numéro 514, A.1., a) et b), à condition :
1° que le cocontractant ait la qualité, soit d'un assujetti autre qu'un autre exploitant agricole qui en Belgique est soumis au régime prévu par l'article 57 du Code, soit d'une personne morale non assujettie tenue de soumettre à la taxe ses acquisitions intracommunautaires dans l'Etat membre d'arrivée;
2° que les opérations effectuées avec ce cocontractant consistent en des livraisons de biens ou d'animaux que l'exploitant agricole a produits ou élevés en sa qualité d'agriculteur et qui ont subi tout au plus une transformation primaire (v. n° 512, A), ou dans des services fournis en exécution d'un contrat de culture ou d'élevage (v. n° 512, B). Les autres services (v. n° 512, C) ou les livraisons de biens utilisés dans l'entreprise agricole (v. n° 512, D) restent donc hors du champ d'application du régime de récupération.
Ces clients délivrent un bordereau d'achat à l'exploitant agricole ou reçoivent de ce dernier une facture, et lui versent, outre le prix des biens livrés, 6 % (2 % pour le bois) de ce prix, à titre de compensation forfaitaire pour ses taxes en amont. L'agriculteur ne doit pas verser ces 6 % (ou 2 %) du prix à l'Etat.
A noter que la base d'imposition servant au calcul de la compensation forfaitaire est, comme sous le régime normal, celle définie à l'article 26 du Code de la TVA.
Ainsi par exemple, les frais de transport devront être inclus dans la base d'imposition dès qu'ils sont portés en compte au client par l'agriculteur (article 26, alinéa 2, Code de la TVA).
Ces frais de transport seront donc soumis, en tant qu'élément de la base d'imposition, au pourcentage forfaitaire de 2 ou 6 %, au même titre que les marchandises livrées par l'agriculteur.
Pour ce qui est de la compensation forfaitaire en cas de :
livraison intracommunautaire : voir n° 512/2.B.d);
exportation: voir chapitre IX.
Il faut encore signaler l'abrogation depuis le 01.09.2001 de la tolérance administrative prévue dans la circulaire n° 59 du 06.10.1970 (point 2) et précisée par la décision n° E.T.22.698 du 01.08.1977 qui permettait à des non-assujettis la compensation forfaitaire pour leurs ventes privées ou occasionnelles d'arbres ou de bois à l'état brut ou pour leurs livraisons de fruits et légumes dans les criées. Pour plus de détails, il est renvoyé à la circulaire n° E.T.100.154 du 31.07.2001.
517. Exploitants agricoles qui sont exclus du régime agricole ou qui n'y sont soumis qu'en partie - Exploitants agricoles exerçant plusieurs activités.
Bien qu'ils soient visés par la définition donnée à l'article 1er de l'arrêté royal n° 22, les exploitants agricoles suivants ne sont pas soumis ou ne sont que partiellement soumis au régime agricole.
A. Exploitants agricoles pour lesquels ce régime est tout à fait exclu
A.1. Entreprises agricoles qui ont pris la forme d'une société commerciale
Ces entreprises sont soumises, en principe, au régime normal (Code, art. 57, § 6, 1°). Les groupements qui ont pour but la production en commun de produits agricoles sont cependant soumis au régime agricole, si l'activité de leurs membres tombe sous l'application de ce régime.
L'administration admet que les sociétés en nom collectif, en commandite simple, les sociétés coopératives et les sociétés privées à responsabilité limitée puissent revendiquer le bénéfice du régime agricole, à condition que :
a) tous les associés soient des producteurs de produits agricoles et qu'ils n'aient pas d'autres activités que celles qui relèvent du régime agricole;
b) la société ait pour seul objet la production de produits agricoles.
Remarques.
a) la société agricole constituée sous la forme d'une société de droit civil qui a pour objet l'exploitation de l'entreprise agricole ou horticole, peut invoquer le bénéfice du régime particulier agricole pour autant qu'elle remplisse les conditions prévues par l'article 57 du Code de la TVA et de l'arrêté royal n° 22.
b) les coopératives créées pour l'achat et la vente de produits agricoles ou créées pour l'usage commun de matériel agricole ou pour l'exécution de travaux agricoles pour leurs membres ne sont pas visées par l'article 57 du Code puisqu'elles ne sont pas productrices des biens dont elles font le commerce.
c) Dans les cas qui entraînent des distorsions de concurrence, l'exploitant agricole qui est étroitement lié sur les plans financier, économique et de l'organisation avec une ou plusieurs personnes, indépendantes du point de vue juridique et non soumises au régime particulier des exploitants agricoles, est exclu par le Ministre des Finances ou son délégué, de ce régime particulier (v. AR n° 22, art. 2, § 4).
A.2. Exploitants agricoles qui exercent également une autre activité professionnelle indépendante pour laquelle ils sont déjà soumis au régime normal en qualité d'assujetti à la TVA
Ces exploitants sont soumis au régime normal de la TVA pour toute leur activité, y compris celle d'exploitant agricole.
C'est notamment le cas d'un exploitant agricole qui fait le commerce en aliments pour animaux, en engrais ou en combustibles ou encore le cas de l'exploitant agricole qui fait subir aux biens qu'il a produits, des transformations qui ne relèvent pas normalement de l'entreprise agricole et qui ne sont pas considérées comme des transformations primaires (v. n° 512, A et AR n° 22, art. 2, § 1er, 1°, a contrario), comme la préparation de conserves et qui à cause de cette activité a la qualité de commerçant. Cela vaut également pour l'exploitant agricole qui pratique en outre le tourisme à la ferme.
Continue cependant à bénéficier du régime agricole pour son activité de producteur, l'exploitant agricole qui pour son autre activité est soumis au régime de la franchise de taxe visé à l'article 56bis du Code ou au régime du forfait visé à l'article 56, du Code. Cela signifie dans ce dernier cas, que l'exploitant agricole, dans l'exercice de cette autre activité dont le chiffre d'affaires annuel n'excède pas 750.000 EUR, fait principalement le commerce avec des particuliers (normalement 75 % au moins) sans devoir émettre des factures. Pour le calcul de ce chiffre d'affaires, il n'y a pas lieu de tenir compte des opérations qui sont réglées par le régime particulier agricole. Dans ce cas, l'assujetti intéressé est censé, en vertu de l'article 7 de l'arrêté royal n° 22, avoir deux secteurs d'activité bien distincts et ce qui est exposé au 517, B est d'application.
Exemple
Un agriculteur exploite en même temps une boucherie.
Si pour son activité de boucher, il n'adopte pas le régime forfaitaire établi pour les bouchers, il est soumis au régime normal pour toute son activité y compris celle d'agriculteur.
Par contre, s'il adopte le forfait, il est alors censé avoir deux secteurs d'activité distincts, dont l'un correspond à son activité d'exploitant agricole et l'autre à son activité de boucher. Dans ce cas, le régime agricole est applicable aux ventes qu'il réalise dans le premier secteur en sa qualité d'exploitant agricole (sous réserve, le cas échéant, des opérations visées sous le n° 513 ci-avant; v. également n° B ci-après). Pour les ventes qu'il réalise dans le second secteur, en sa qualité de boucher, il doit satisfaire aux obligations qui sont imposées pour l'application du forfait.
Dans l'hypothèse où il vend dans sa boucherie des animaux qu'il a élevés (porcs, poulets, lapins, etc.), il est censé avoir livré ces animaux à soi-même pour les besoins de son commerce dans son deuxième secteur. S'il s'agit notamment d'un porc qu'il a engraissé, il doit inscrire la livraison à soi-même de ce porc dans le facturier d'entrée. Cette inscription est faite au vu d'un document qui constate la livraison à soi-même et contient les indications énumérées sous B ci-après, pour le prix qu'il aurait obtenu s'il avait vendu le porc sur pied à un boucher, 150 EUR par exemple. Sur la base de ce prix, il doit alors déterminer le montant qui, selon le régime forfaitaire établi pour les bouchers, représente le prix de la viande vendue. De la TVA dont il est redevable sur ce dernier montant en sa qualité de boucher, il pourra déduire 6 % de 150 EUR (v. n°s 514 et 516).
Un exploitant agricole qui, pour l'exercice de son autre activité, est soumis au régime de la franchise de taxe pour les petites entreprises visé à l'article 56bis, du Code, peut également continuer à bénéficier du régime particulier agricole. Il s'agit de l'exploitant agricole qui, exerçant une autre activité ayant ou non un lien avec son exploitation agricole (tourisme à la ferme p.ex.), effectue des livraisons de biens ou prestations de services pour lesquelles il remplit les conditions pour être considéré comme une petite entreprise au sens de l'article, 56bis, du Code. Pour le calcul du montant de 15.000 EUR, il n'y a pas lieu de tenir compte des opérations qui sont réglées par le régime particulier agricole.
A.3. Exploitants agricoles dont la seule activité a pour objet des livraisons et des prestations de services relatives à des biens ou animaux qu'il a produits ou élevés en tant qu'agriculteur, mais qui sont imposés à un taux de TVA autre que 6 %, à l'exception des tabacs bruts ou non manufacturés
Ces exploitants sont soumis au régime normal de la TVA (ou, le cas échéant, à l'un des régimes particuliers prévus par l'article 56 ou 56bis du Code) pour toute leur activité, sauf en cas de livraison de tels biens à des criées reconnues (v. n° 517, B.1., 3°).
C'est le cas notamment pour un assujetti dont la seule activité consiste à élever et à vendre des chevaux de selle (taux de TVA 21 %), même si, dans le prolongement de cette activité et à titre accessoire, il est amené à vendre certains produits agricoles soumis au taux de 6 % (p.ex. vente de fumier, d'excédents de paille ou de foin, vente de chevaux ayant été utilisés comme chevaux de selle et destinés à la boucherie).
B. Exploitants agricoles pour lesquels le régime agricole s'applique partiellement
Opérations visées.
Les exploitants agricoles qui ne sont pas visés sous A et qui effectuent des opérations visées à l'article 2, § 2, de l'arrêté royal n° 22 (opérations exclues du régime agricole, v. n° 513), sont censés exercer leur activité dans deux secteurs, dont l'un correspond à leur activité d'exploitant agricole (pour laquelle ils peuvent conserver le régime particulier agricole), et l'autre à l'activité dans l'exercice de laquelle ils effectuent les opérations envisagées; ils sont censés se livrer à eux-mêmes, c'est-à-dire de secteur à secteur, les biens qu'ils ont produits en tant qu'exploitants agricoles et qu'ils utilisent dans l'autre secteur (AR n° 22, art. 6).
Pour ces livraisons à soi-même, l'agriculteur doit dresser, par période de déclaration, un document dans lequel il mentionne la nature et la quantité des biens livrés, le prix qu'il aurait obtenu s'il avait vendu ces biens en gros et la compensation forfaitaire calculée sur ce prix au taux de la compensation forfaitaire de 2 ou 6 % (v. n°s 514 et 516).
B.1. L'exploitant agricole est soumis pour le second secteur d'activité au régime normal ou au régime du forfait
Les opérations effectuées dans le deuxième secteur (soumis au régime normal ou au régime du forfait) donnent droit à déduction au sens des articles 45 à 49 du Code. Ainsi, la compensation forfaitaire calculée sur le document visé ci-dessus peut être déduite dans la déclaration périodique que l'exploitant agricole doit introduire pour son second secteur d'activité.L'article 6 de l'arrêté royal n° 22 vise les opérations suivantes :
1° Livraisons sur les marchés de gros
Pour ces livraisons, l'exploitant agricole doit émettre, au plus tard le 15e jour du mois qui suit celui au cours duquel s'est produit le fait générateur de la taxe, une facture dans laquelle il porte en compte la TVA due d'après la nature du produit vendu (p.ex. 6 % pour les fruits et légumes).
Pour ces ventes, il doit en outre déposer une déclaration périodique. Dans cette déclaration, il peut déduire un montant égal à 6 % du prix de vente (v. n°s 514 et 516).
Exemple
Au cours du mois de janvier 2015, des légumes sont vendus sur un marché de gros, à un grand magasin, pour une somme de 3.000 EUR.
Des factures ont été émises à l'acheteur pour 3.000 EUR et 6 % de TVA, soit 180 EUR.
Déclaration pour le mois de janvier :
prix (grille 01 de la déclaration) : 3.000 EUR;
TVA due (grille 54) : 180 EUR;
compensation forfaitaire déductible (grille 59): 6 % de 3.000 EUR = 180 EUR.
D'autres TVA sont encore déductibles et peuvent être inscrites en grille 59 de la déclaration; ce sont les TVA payées sur les dépenses spécifiques aux ventes sur les marchés de gros. Aucune inscription ne doit être faite en grille 56.
2° Livraisons sur les marchés de détail, dans une installation agencée pour la vente au détail (magasin, échoppe le long de la voie publique) ou de porte à porte
Ces ventes sont faites à des particuliers. Elles ne doivent donc pas être facturées mais les recettes sont inscrites, au jour le jour, dans un journal de recettes (AR n° 1, art. 14, § 2, 3°). Dans la déclaration périodique, les recettes doivent être ventilées de façon à faire apparaître le prix « TVA non comprise » et la TVA elle-même.
Exemple
Total des recettes de caisse au cours du mois de janvier 2015 : 2.120 EUR.
Ces recettes comprennent un montant de TVA de
2.120 x 6 = 120 EUR, à mentionner en grille 54 de la déclaration.
    106
Le montant des recettes « TVA non comprise » s'élève à 2.000 EUR et est à inscrire en grille 01.
L'exploitant agricole soumis au régime particulier peut déduire du montant de 120 EUR dû à titre de TVA, d'une part, les TVA payées sur les dépenses spécifiques au commerce de détail en question et d'autre part, un montant égal à 6 % du prix de gros des marchandises vendues au détail par cet exploitant. A supposer qu'il n'y ait aucune dépense spécifique au commerce de détail et que le prix de gros s'élève, en janvier 2015, à 1.500 EUR, l'exploitant agricole inscrit en grille 59, à titre de compensation forfaitaire déductible: 6 % de 1.500 EUR = 90 EUR.
Aucune inscription ne doit être faite en grille 56.
Il n'y a naturellement pas lieu de tenir un journal de recettes si l'exploitant agricole calcule son chiffre d'affaires forfaitairement par application du régime forfaitaire auquel il est soumis en sa qualité de détaillant. Dans ce cas, il agira comme il a été dit ci-avant à propos du boucher.
3° Livraisons de biens produits ou d'animaux élevés qui ne sont pas soumis au taux de 6 % (chevaux de selle), à l'exception des tabacs bruts ou non manufacturés
Les ventes faites aux groupements coopératifs de producteurs organisant des criées de produits agricoles et reconnus par le Ministre de l'Agriculture, restent cependant soumises au régime agricole (v. n° 513, 3°).
Mais l'exploitant agricole est soumis au régime normal ou, le cas échéant, à l'un des régimes particuliers visés à l'article 56 ou 56bis, du Code, pour ses ventes à des personnes autres qu'une criée agréée.
Qu'il soit soumis au régime normal de la taxe ou au régime forfaitaire visé à l'article 56, du Code, l'exploitant agricole pourra déduire, à titre de compensation forfaitaire, 6 % du prix qu'il obtiendrait s'il vendait ses produits en gros (comp. exemples sous 1° et 2° ci-avant).
4° Fourniture de services relatifs à des biens qui ne sont pas imposés au taux de 6 %
Si l'exploitant agricole fournit, en cette qualité, des services relatifs à des biens qui ne sont pas imposés au taux de 6 %, il est soumis au régime normal pour ces services, ainsi qu'il est dit sous le 3° ci-avant.
La taxe exigible en raison des opérations visées sous 1° à 4° est acquittée selon les règles normales par l'exploitant agricole qui est tenu à cet égard aux obligations qui incombent habituellement aux assujettis soumis au régime normal ou au régime forfaitaire (facturation, journal des recettes éventuel, comptabilité, déclarations périodiques, etc.).
B.2. L'exploitant agricole bénéficie, pour le second secteur d'activité, du régime de la franchise de taxe
Les opérations effectuées dans le second secteur d'activité ne donnent pas droit à la déduction au sens des articles 45 à 49 du Code. L'exploitant agricole ne peut donc pas déduire le montant de la compensation forfaitaire qu'il a mentionné sur le document qu'il s'est délivré pour les livraisons à soi-même. Ce document doit être conservé, avec les factures qu'il reçoit dans le cadre de l'activité soumise au régime de la franchise de taxe pour les petites entreprises, suivant l'ordre d'une série ininterrompue de numéros de classement qu'il leur attribue lors de leur réception, de leur émission ou de leur établissement.
Pour le calcul du montant de 15.000 EUR, il y a lieu de tenir compte de toutes les opérations effectuées dans le second secteur, à l'exception de celles qui relèvent du régime particulier des exploitants agricoles.
A partir du 01.10.2007, les travaux immobiliers au sens de l'article 19, § 2, al. 2 du Code, ou les opérations énumérées à l'article 20, § 2, de l'arrêté royal n° 1 sont exclus du régime de la franchise.  Un agriculteur soumis au régime particulier des exploitants agricoles ne peut plus être soumis au régime de la franchise de la taxe pour, par exemple, le grenaillage, le déneigement des routes pour le compte d'une commune, des travaux de boisement pour le compte d'exploitants forestiers ou de vendeurs de bois, des travaux de culture ou de récolte effectués contre rémunération à certaines périodes de l'année pour le compte d'autres agriculteurs (voir toutefois le n° 518).
Pour ses ventes à des assujettis, l'exploitant agricole doit émettre une facture. Sur celle-ci, il ne peut faire apparaître, de quelque manière que ce soit, la TVA, mais la facture doit être complétée par la mention: « Régime particulier de franchise des petites entreprises ». Par ailleurs, les ventes à des personnes autres que des assujettis doivent être reprises dans un journal de recettes.
518. Changement de régime d'imposition.
A. Obligation pour l'exploitant agricole de notifier les modifications du régime particulier
L'exploitant agricole soumis pour la totalité de son activité au régime agricole doit déclarer, dans les quinze jours, par écrit, à l'office de contrôle de la taxe sur la valeur ajoutée dont il relève, toute modification qui entraînerait son assujettissement total ou partiel au régime normal de la taxe, au régime forfaitaire ou au régime de la franchise de taxe pour les petites entreprises (AR n° 22, art. 8).
Ce sera notamment le cas, lorsqu'un exploitant agricole :
1° entreprend une autre activité d'assujetti (boutiquier, cafetier, marchand d'engrais, etc.; v. n° 517, A.2.);
2° commence la vente sur les marchés de gros ou de détail (v. n° 517, B.1., 1° et 2°);
3° réalise de manière régulière des opérations consistant en un travail immobilier au sens de l'article 19, § 2, alinéa 2, du Code ou des opérations énumérées à l'article 20, § 2, alinéas 2 et 3, de l'arrêté royal n° 1.
Cette notification n'est toutefois pas requise lorsqu'un exploitant agricole qui était déjà tenu d'introduire des déclarations périodiques en vertu de l'article 2, § 2, de l'arrêté royal n° 22, entreprend l'exécution d'autres opérations visées par la même disposition (p.ex. un exploitant agricole qui entreprend la vente sur les marchés de vente au détail alors qu'il vend déjà sur des marchés de gros).
Tolérance administrative
Pour les exploitants agricoles qui d'une part sont soumis au régime LA pour leur activité principale et d'autre part, exercent en plus une activité accessoire consistant en la réalisation de travaux immobiliers, une tolérance administrative est instaurée à partir du 01.10.2007 afin de maintenir le régime des exploitants agricoles pour leur activité principale bien que leur activité accessoire doive être soumise à la TVA.
En vertu de l'article 51, § 1er, 1°, du Code de la TVA, le redevable de la taxe est en principe l'exploitant agricole, sauf en cas d'application de l'article 20 de l'arrêté royal n° 1 du 29.12.1992 relatif aux mesures tendant à assurer le paiement de la taxe sur la valeur ajoutée. Dans ce cas, la taxe est acquittée par le cocontractant lorsqu'il est lui-même soit un assujetti établi en Belgique et tenu au dépôt de déclarations périodiques à la TVA, soit un assujetti non établi en Belgique qui a fait agréer un représentant responsable dans le pays.
En ce qui concerne son activité accessoire se rapportant à un travail immobilier, l'exploitant agricole est tenu de déposer une déclaration spéciale à la TVA (n° 629) dans laquelle il reprend la base d'imposition en grille 76 et, s'il est lui-même redevable de la taxe, la taxe due en grille 80.
Dans l'hypothèse où les opérations concernées ont été effectuées avec report de paiement dans le chef du cocontractant, l'exploitant agricole ne complète que la grille 76 de la déclaration spéciale par le montant de la base d'imposition (et ce, malgré le fait que la description de cette grille « Montant des autres opérations pour lesquelles le déclarant est tenu au paiement de la taxe » sur la formule de déclaration ne corresponde pas à la situation envisagée). Si l'agriculteur ne doit, pour le reste, reprendre aucune taxe due en grille 80, le montant 0,00 doit être inscrit en grille 80.
S'il n'y a pas de régularisation de la taxe, le montant 0,00 doit être inscrit en grille 83 (montant des taxes dues à l'Etat).
Si aucune activité accessoire n'a été effectuée au cours d'un trimestre, il n'y a pas lieu de déposer de déclaration spéciale pour cette période (pas de déclaration néant). Il est entendu qu'étant donné le dépôt d'une déclaration spéciale, la TVA en amont supportée par l'exploitant agricole pour son activité accessoire ne pourra en aucun cas être déduite.
L'attention est attirée sur le fait que l'activité accessoire susvisée entre en principe, comme l'activité principale, en ligne de compte pour la détermination du dépassement ou non du seuil annuel de 11.200 EUR applicable en matière d'acquisitions intracommunautaires.
Quant à la liste annuelle des clients assujettis, il n'y a plus lieu d'y faire figurer le montant du chiffre d'affaires de l'activité accessoire (désormais déclaré dans la déclaration spéciale) à la rubrique A, 1 du Cadre I, puisque le régime de la franchise de la taxe n'est plus applicable en la matière. Les autres rubriques de cette liste doivent néanmoins être complétées selon les règles habituelles Les exploitants agricoles qui réalisent un important chiffre d’affaires dans le cadre de leurs opérations accessoires seront soumis au régime normal pour toute leur activité (agricole et accessoire).
Il va de soi que cette tolérance administrative est facultative et que les exploitants agricoles qui ne souhaitent pas en bénéficier sont soumis au régime normal pour l'ensemble de leur activité (principale et accessoire) et bénéficient dès lors d'un droit à déduction de la TVA en amont selon les règles ordinaires en la matière.
B. Choix du régime normal de la TVA
Conformément à l'article 57, § 8, du Code, l'exploitant agricole peut opter pour le régime normal d'imposition. Cette option doit être faite par un écrit que l'exploitant agricole adresse à l'office de contrôle de la taxe sur la valeur ajoutée dont il relève, et elle a effet à l'expiration du mois suivant celui au cours duquel l'écrit est envoyé (AR n° 22, art. 9, alinéa premier).
L'exploitant agricole ne peut revenir au régime particulier avant le 1er janvier de la troisième année qui suit celle au cours de laquelle l'option a pris cours. S'il souhaite ce changement, il doit en avertir, par écrit, avant le 1er décembre, l'office de contrôle de la TVA dont il relève; ce changement a effet au 1er janvier de l'année qui suit (AR n° 22, art. 9, deuxième alinéa).
519. Restitution ou révision lors du changement de régime d'imposition.
A. Restitution
Quand l'exploitant agricole cesse d'être soumis au régime particulier de l'agriculture et passe au régime normal de la taxe, il peut obtenir, en vertu de l'article 10 de l'arrêté royal n° 22, la restitution de la TVA perçue à sa charge lors de l'acquisition :
1° de biens, autres que des biens d'investissement, non cédés, ou de services non encore utilisés, au moment du changement du régime d'imposition;
2° de biens d'investissement qu'il détient encore lors du changement, pour autant que ces biens soient toujours utilisables et que la période de révision fixée par l'article 48, § 2, du Code ou en exécution de cette disposition ne soit pas révolue (v. chapitre XI).
La restitution n'est accordée que dans la mesure où l'exploitant agricole aurait pu opérer la déduction par application des articles 45 à 49 du Code, s'il avait acquis, à la date du changement de régime, la qualité d'assujetti au sens de l'article 49, 3°, du Code.
L'exploitant agricole n'obtient pas la restitution pour les opérations visées à l'article 2, § 2, de l'arrêté royal n° 22. En ce qui concerne ces opérations il peut d'ailleurs opérer une déduction forfaitaire (v. n°s 513 et 517, B).
Pour les formalités, nous renvoyons à l'article 10, § 2, de l'arrêté royal n° 22.
B. Révision des déductions
L'exploitant agricole soumis au régime normal, qui passe au régime agricole, doit procéder à la révision des déductions qu'il a opérées relativement aux taxes qui avaient été portées à sa charge lors de l'acquisition :
1° de biens, autres que des biens d'investissement, non cédés et des services non utilisés, au moment du changement de régime d'imposition;
2° des biens d'investissement sujets à révision et encore utilisables, qui subsistent à ce moment.
Le retour au régime agricole est assimilé à la perte de la qualité d'assujetti pour l'application de l'article 49, 3°, du Code.
Aucune révision ne doit avoir lieu lorsque l'exploitant agricole soumis au régime agricole cesse d'effectuer des opérations visées à l'article 2, § 2, de l'arrêté royal n° 22 (v. n° 513), étant donné qu'il n'a pas pu déduire la TVA ayant grevé ses moyens de production agricole.
Pour les formalités, nous renvoyons à l'article 11, § 2, de l'arrêté royal n° 22.
519/2. Cession d'une universalité de biens ou d'une branche d'activité entre agriculteurs soumis au régime particulier agricole.
Conformément à l'article 11 du Code de la TVA, la cession, à titre onéreux ou à titre gratuit, sous forme d'apport en société ou autrement, d'une universalité de biens ou d'une branche d'activité, n'est pas considérée comme une livraison de biens, lorsque le cessionnaire est un assujetti qui pourrait déduire tout ou partie de la taxe si elle était due en raison de la cession.
Bien que, aux termes de l'article 3, alinéa 1er, de l'AR n° 22, l'exploitant agricole soumis au régime particulier de l'article 57 du Code de la TVA ne peut - stricto sensu - exercer un droit à déduction de ses taxes en amont, le même article 3 précise, en son 2ème alinéa, que le montant de ces taxes lui est normalement remboursé sous forme de compensations forfaitaires.
Il en résulte que la cession d'une universalité de biens ou d'une branche d'activité entre agriculteurs soumis au régime particulier, entre bien dans le cadre de l'article 11 du Code de la TVA. Aucune TVA ne sera par conséquent due en raison de ladite cession.
[TOP]
Section 4. - Régime particulier des ventes à distance
[Table des matières]
520. Economie du régime.
Sont considérées comme ventes à distance, les livraisons de biens expédiés ou transportés par le fournisseur ou pour son compte à partir d'un Etat membre de l'Union Européenne vers un autre Etat membre et à destination d'un acheteur qui est soit un assujetti ou une personne morale non assujettie qui n'est pas tenu de soumettre à la TVA ses acquisitions intracommunautaires de biens autres que des moyens de transport neufs et des produits soumis à accise, soit toute autre personne non assujettie et pour autant que les conditions d'application ci-après soient remplies (Code art. 15, §§ 1er, 2 et 3).
La principale caractéristique de ce régime consiste à déplacer le lieu de livraison dans l'Etat membre d'arrivée des biens expédiés ou transportés.
520/1. Conditions à remplir pour l'application du régime particulier des ventes à distance.
I. Personnes visées
Le fournisseur : doit livrer des biens qui sont expédiés, par lui ou pour son compte, à partir d'un Etat membre autre que celui d'arrivée de l'expédition ou du transport des biens :
soit, pour un montant qui, durant l'année civile en cours ou pendant l'année civile précédente, dépasse un certain seuil. Pour la Belgique, le seuil a été fixé à 35.000 EUR (Code art. 15, § 1er);
soit, sans application de ce seuil, dans le cas où le fournisseur a opté pour la taxation dans l'Etat membre d'arrivée des biens expédiés ou transportés, ou lorsqu'il s'agit de produits soumis à accise au sens de l'article 1er, § 6, 4° du Code, fournis à des particuliers.
L'acheteur : s'il est établi en Belgique, il doit s'agir d'une des personnes suivantes :
1° une personne non assujettie autre qu'une personne morale non assujettie (un particulier);
2° pour autant qu'il s'agisse de produits autres que des produits soumis à accise au sens de l'article 1er, § 6, 4° du Code, un assujetti ou une personne morale non assujettie qui bénéficie de la dérogation prévue à l'article 25ter, § 1er, al. 2, du Code;
Sont visés :
les exploitants agricoles soumis au régime particulier de l'agriculture visé à l'article 57 du Code;
les assujettis soumis au régime de la franchise de taxe pour les petites entreprises visé à l'article 56bis du Code;
les assujettis effectuant exclusivement des opérations exemptées par l'article 44 du Code pour lesquels ils n'ont pas droit à la déduction (par exemple écoles, médecins, ...);
les personnes morales non assujetties (par exemple Etat, région, province, commune,...).
QUI n'ont pas, pendant l'année civile en cours ou pendant l'année civile précédente, effectué d'acquisitions intracommunautaires de biens autres que des moyens de transport neufs et des produits soumis à accise pour un montant, hors TVA, supérieur à un seuil fixé. Ainsi, les acheteurs ci-avant établis en Belgique ne pourront avoir effectué des achats, qui ont donné lieu à une acquisition intracommunautaire en Belgique dans les conditions de l'article 25ter, § 1er, alinéa 1er, du Code, pour un montant total, hors TVA, qui dépasse un seuil de 11.200 EUR;
ET qui n'ont pas opté pour la taxation de toutes leurs acquisitions intra-communautaires dans les conditions de l'article 25ter, § 1er, alinéa 1er, du Code.
Pour le calcul du seuil de 11.200 EUR, il doit être tenu compte de toutes les acquisitions intracommunautaires, à l'exception de celles :
a) portant sur des biens dont la livraison par un assujetti en Belgique serait exemptée de la taxe par l'article 42, §§ 1er et 2 du Code, mais qui sont exemptées par l’article 40, § 1er, 1°, a), du Code ainsi que celles qui sont exemptées par l’article 42, § 3, 1° à 8° du Code;
b) portant sur des moyens de transport neufs visés à l'article 8bis, § 2, alinéa 1er, 2°, du Code;
c) portant sur des produits soumis à accise au sens de l'article 1er, § 6, 4°, du Code;
d) portant sur des biens d'occasion, des objets d'art, de collection ou d'antiquité, lorsque le vendeur est un assujetti revendeur agissant en tant que tel et que le bien acquis a été soumis à la taxe, dans l'Etat membre du départ de l'expédition ou du transport, conformément au régime particulier d'imposition de la marge bénéficiaire prévu au titre B de la Directive 94/5/CE ou lorsque le vendeur est un organisateur de ventes aux enchères publiques agissant en tant que tel et que le bien acquis a été soumis à la taxe dans l'Etat membre du départ de l'expédition ou du transport, conformément au régime particulier prévu au titre C de la même directive (acquisitions intracommunautaires non taxables);
e) dont la livraison correspondante dans l'Etat membre du départ de l'expédition ou du transport est effectuée par :
un particulier;
une personne morale non assujettie;
une petite entreprise tombant sous le régime de la franchise pour les petites entreprises visé aux articles 282 à 292 de la directive 2006/112/CE (cfr. article 56bis du Code (acquisitions intracommunautaires non taxables).
Pour le calcul du seuil de 11.200 EUR, il ne doit pas non plus être tenu compte des achats effectués dans d'autres Etats membres qui ne donnent pas lieu à une acquisition intracommunautaire de biens comme celles qui nécessitent une installation ou un montage en Belgique par le fournisseur ou pour son compte, des achats relevant du régime particulier des ventes à distance et des achats 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.
Enfin, l'administration accepte que, pour le calcul du seuil de 11.200 EUR, il ne soit pas non plus tenu compte des acquisitions intracommunautaires de biens qui sont exemptées par l'article 40, § 1er, 1°, a), du Code TVA parce que la livraison des mêmes biens serait exemptée par l'article 44, § 2, 13° du Code TVA si elle avait lieu en Belgique. Pour que l'acquisition intracommunautaire des biens puisse être exemptée par l'article 40, § 1er, 1°, a), du Code TVA, il faut d'une part que la livraison dans l'Etat membre de départ soit exemptée par l'article 136 de la directive 2006/112/CE parce que le fournisseur, au moment de l'achat, a affecté les biens pour une activité exemptée et n'a pas pu bénéficier d'aucun droit à déduction et d'autre part que ces biens soient utilisés pour une activité qui, si elle avait lieu en Belgique, serait également exemptée et n'ouvrirait pas droit à déduction.
Pour le calcul du seuil de 11.200 EUR applicable aux personnes morales non assujetties, il faut tenir compte non seulement des achats effectués dans les autres Etats membres de l'Union Européenne mais également des importations réalisées dans ces Etats membres par ces personnes morales non assujetties, qui donnent lieu à une acquisition intracommunautaire en Belgique sur base de l'article 25quinquies, §§ 1er, 2 et 4 du Code.
Si l'acheteur est établi dans un Etat membre autre que la Belgique, il doit être, dans cet Etat membre, soit, et pour autant qu'il s'agisse de produits autres que des produits soumis à accise au sens de l'article 1er, § 6, 4°, du Code, une personne morale non assujettie ou un assujetti soumis à un régime qui est comparable à l'un des régimes visés au point 2° ci-avant, qui ne peut avoir effectué des acquisitions intracommunautaires, ni pendant l'année civile en cours, ni pendant l'année civile précédente, pour un montant supérieur au seuil fixé, hors TVA, et qui n'a pas opté pour la taxation de toutes ses acquisitions intracommunautaires, soit toute autre personne non assujettie (un particulier).
II. Biens visés
Tous les biens meubles corporels sont visés à l'exclusion toutefois des moyens de transport neufs visés à l'article 8bis, § 2, alinéa 1er, 2°, du Code, des biens qui doivent être montés ou installés par le fournisseur ou pour son compte, des biens visés par le régime particulier d'imposition de la marge bénéficiaire prévu par l'article 58, § 4, du Code et des 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.
III. Conditions de livraison
Un transport intracommunautaire ou un transport visé à l'article 15, § 3, du Code effectué par le fournisseur ou par un tiers agissant pour son compte, à destination de l'acheteur, est une condition sine qua non du régime des ventes à distance. En d'autres termes, chaque fois que le fournisseur intervient, même indirectement, ce régime est applicable. Ce sera le cas, par exemple, si une entreprise de vente par correspondance proposait, en même temps que les marchandises, un transporteur tiers avec lequel le client peut contracter directement.
Lorsqu'en revanche le client va prendre livraison des marchandises chez le vendeur (soit lui-même ou en chargeant un tiers, un transporteur p.ex., de prendre livraison pour son compte et d'effectuer le transport) le régime des ventes à distance ne s'applique jamais.
Les conditions dans lesquelles s'effectue la livraison, notamment en ce qui concerne le transport des biens, doivent être appréciées en fonction des documents commerciaux usuels établis pour cette opération et des éléments de fait.
IV. Seuil
Sauf s'il a opté pour la taxation dans l'Etat membre d'arrivée des biens expédiés ou transportés, le fournisseur ne doit pas appliquer la TVA dans cet Etat membre lorsque dans le courant de l'année civile ou au cours de l'année civile précédente, il a livré des biens, transportés par lui ou pour son compte à destination de cet Etat membre, pour un montant qui selon le cas ne dépasse pas le seuil fixé par cet Etat membre, TVA exclue (35.000 EUR en cas de livraison d'un autre Etat membre vers la Belgique).
Pour que le régime des ventes à distance trouve à s'appliquer, ce seuil doit avoir été dépassé l'année civile précédente ou, à défaut, l'année civile en cours au moment de la vente considérée. Lorsque le montant de la livraison a pour effet le franchissement du seuil, le lieu de cette livraison est situé dans l'Etat membre d'arrivée de l'expédition ou du transport des biens, de même que pour les livraisons ultérieures.
Pour déterminer si la TVA doit être acquittée dans l'Etat membre d'arrivée, il faut donc vérifier, par Etat membre où le fournisseur est identifié à la TVA et au départ duquel les biens sont expédiés ou transportés, et pour chaque Etat membre à destination duquel il expédie ou transporte des biens, s'il dépasse ou non le seuil retenu par cet Etat membre.
a) Tableau reprenant le seuil fixé par chaque Etat membre pour la taxation des ventes à distance
Situation au 01.02.2015
Etat membre
Ventes à distance
 
Monnaie nationale
Euro équivalent
Allemagne
100.000 EUR
-
Autriche
35.000 EUR
-
Belgique
35.000 EUR
-
Bulgarie
70.000 BGN
35.791
Chypre
35.000 EUR
-
Croatie
270.000 HRK
35.293
Danemark
280.000 DKK
37.508
Espagne
35.000 EUR
-
Estonie
35.000 EUR
 
Finlande
35.000 EUR
-
France
100.000 EUR
-
Grèce
35.000 EUR
-
Hongrie
35.000 EUR
 
Irlande
35.000 EUR
-
Italie
35.000 EUR
-
Lettonie
35.000 EUR
-
Lituanie
35.000 EUR
-
Luxembourg
100.000 EUR
-
Malte
35.000 EUR
 
Pays-Bas
100.000 EUR
-
Pologne
160.000 PLN
38.307
Portugal
35.000 EUR
-
République slovaque
35.000 EUR
-
République tchèque
1.140.000 CZK
41.510
Roumanie
118.000 RON
26.419
Royaume-Uni
70.000 GBP
84.541
Slovénie
35.000 EUR
-
Suède
320.000 SEK
35.935
 
Exemple
Un fournisseur établi en Belgique vend des biens à des acheteurs visés au point 1, dernier alinéa ci-avant, établis aux Pays-Bas, en France et en Allemagne, et l'expédition ou le transport des biens de Belgique vers l'un de ces Etats membres est toujours effectué par le fournisseur ou pour son compte. Il est donc possible que le fournisseur soit tenu d'appliquer la TVA belge pour ses ventes à destination de la France et des Pays-Bas parce qu'il ne dépasse pas le seuil d'application du régime particulier des ventes à distance retenu par ces Etats membres et n'a pas opté, mais qu'il soit par contre tenu d'appliquer la TVA allemande pour ses ventes à distance à destination de l’Allemagne.
b) Calcul du seuil
Le seuil est calculé à partir du montant hors TVA des livraisons de biens réalisées par le fournisseur qui sont expédiés ou transportés par lui ou pour son compte à partir de l'Etat membre de départ des biens à destination d'un autre Etat membre.
Pour déterminer si le seuil est dépassé ou non, il ne faut pas tenir compte des ventes :
à des assujettis et personnes morales non assujetties tenus de soumettre à la taxe toutes leurs acquisitions intracommunautaires;
de moyens de transport neufs visés à l'article 8bis, § 2, alinéa 1er, 2° du Code;
de biens destinés à être installés ou montés par ou pour le compte du fournisseur;
de 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 de livraisons de chaleur ou de froid via les réseaux de chauffage ou de refroidissement;
de produits soumis à accise au sens de l'article 1er, § 6, 4°, du Code (pour lesquels le régime particulier des ventes à distance s'applique, à partir du premier euro, quand l'acheteur est un particulier);
de biens soumis au régime particulier de la marge bénéficiaire;
de biens dont la livraison est exemptée, dans l'Etat membre d'origine, par application des dispositions nationales correspondant à celles de l'article 148 et 151, § 1er, a) à d) de la directive 2006/112/CE (Code, article 42, §§ 1, 2 et 3, 1° à 8°).
Remarque 1 : Dépassement concomitant des seuils prévus par l'article 15, § 1er, et l'article 25ter, § 1er, alinéa 2, 2°, 1er alinéa, b), du Code.
Une opération peut entraîner un dépassement concomitant des seuils visés à l'article 15, § 1er, alinéa 2, 1°, et à l'article 25ter, § 1er, alinéa 2, 2°, 1er alinéa, b), du Code. Pour des raisons de simplification concernant notamment l'obligation pour un fournisseur non établi à l'intérieur du pays de se faire identifier à la TVA en Belgique pour une opération, le cas échéant unique, cette opération est considérée, pour le tout, comme une acquisition intracommunautaire de biens soumise, en Belgique, à la TVA dans le chef de l'acheteur établi en Belgique et visé à l'article 25ter, § 1er, alinéa 2, 2°, 1er alinéa, a), du Code. Cet acheteur est par conséquent tenu, conformément à l'article 53bis du Code, de déclarer le dépassement du seuil de 11.200 EUR visé à l'article 25ter, § 1er, alinéa 2, 2°, 1er alinéa, b), du Code préalablement à la première acquisition intracommunautaire de biens à la suite de laquelle ce seuil est dépassé.
Par conséquent, cette opération n'entre pas en ligne de compte pour le calcul du seuil visé à l'article 15, § 1er, alinéa 2, 1°, du Code, pour les ventes effectuées à destination de la Belgique par le vendeur établi dans un autre Etat membre.
Ce qui précède n'est bien entendu d'application que si les options visées à l'article 15, § 1er, alinéa 3 et à l'article 25ter, § 1er, alinéa 2, 2°, 2e alinéa, du Code n'ont pas été exercées.
Remarque 2 : Livraisons effectuées par des assujettis visés à l'article 11 de la Directive 2006/112/CE (Unités TVA) (v. article 4, § 2, du Code).
Des biens expédiés ou transportés à destination de la Belgique peuvent faire l'objet de livraisons par des personnes établies dans un autre Etat membre qui y sont considérées comme un seul assujetti, lorsqu'elles sont indépendantes du point de vue juridique mais étroitement liées entre elles sur les plans financier, économique et de l'organisation. Dans ce cas, pour déterminer si le seuil belge de 35.000 EUR est dépassé, il faut en principe considérer ces livraisons comme étant faites par ce seul assujetti. Toutefois, pour des raisons pratiques, étant donné que l'administration belge ne connaît pas en tant que tel cet assujetti, le calcul sera effectué de manière individuelle pour chaque personne faisant partie de cette unité.
Remarque 3 : Ventes à distance effectuées par des membres d'une unité TVA.
Dans la situation où le transport des biens à destination du particulier ou du membre du groupe des 4 qui n'est pas tenu de soumettre à la TVA toutes ses acquisitions intracommunautaires de biens est effectué par ou pour le compte du membre de l'unité TVA, il y a lieu de déterminer si le seuil des ventes à distance fixé par l'Etat membre de destination est dépassé.
Si ce seuil est dépassé, la livraison est réputée se situer dans l'Etat membre de destination et rend la TVA de cet Etat membre exigible. Il en est de même lorsqu'il y a eu option pour la taxation dans l'Etat membre de destination.
Les règles pour déterminer s'il y a dépassement du seuil sont fixées par les autorités fiscales de l'Etat membre de destination. A ce sujet, étant donné qu'elles ne connaissent pas en tant que telle l'unité, les autorités fiscales de l'Etat membre de destination effectueront en principe le calcul de manière individuelle pour chaque membre et non de manière globale dans le chef de l'unité TVA.
S'il y a dépassement du seuil ou option, l'opération sera alors analysée comme une livraison de biens localisée dans l'Etat membre de destination. Pour effectuer cette opération, le membre sera tenu de se faire identifier dans cet Etat membre.
c) Option pour la taxation dans l'Etat membre d'arrivée
Les assujettis pratiquant des livraisons avec transport par eux ou pour leur compte peuvent toujours opter pour la taxation de leurs livraisons dans l'Etat membre d'arrivée même lorsqu'ils ne dépassent pas le seuil retenu par cet Etat membre.
Pour la Belgique et conformément à l'article 7 de l'arrêté royal n° 10 du 29.12.1992, tout assujetti qui réalise des livraisons de biens visées à l'article 15, § 2, alinéa 1er, 1°, du Code, dont le montant n'excède pas, au cours de l'année civile précédente ou au moment de la livraison pendant l'année civile en cours, le seuil fixé en application de l'article 34, §§ 1er et 2 de la Directive 2006/112/CE (anciennement l'article 28ter, B, 2, de la 6e directive), par l'Etat membre d'arrivée de l'expédition ou du transport à destination de l'acheteur, et qui opte pour que le lieu de ces livraisons de biens soit déterminé conformément à l'article 15, § 2, alinéa 1er, du Code, doit en informer, par lettre recommandée à la poste, le chef de l'office de contrôle de la taxe sur la valeur ajoutée dont il relève.
Par conséquent, lorsqu'un fournisseur établi en Belgique effectue des ventes à destination d'un autre Etat membre pour lesquelles le régime des ventes à distance pourrait être d'application, il peut toujours, bien qu'il n'ait pas dépassé le seuil de l'autre Etat membre au cours de l'année civile précédente ou au moment de la livraison pendant l'année civile en cours, opter pour la taxation dans l'Etat membre d'arrivée. Dans ce cas, il doit en avertir le chef de l'office de contrôle de la TVA dont il relève par lettre recommandée à la poste.
Cette lettre doit mentionner :
1° le nom ou la dénomination sociale de l'assujetti et l'adresse de son siège administratif principal ou social de même que le numéro d'identification qui lui a été attribué pour l'application de la taxe sur la valeur ajoutée en vertu de l'article 50 du Code;
2° l'Etat membre d'arrivée des biens expédiés ou transportés pour lequel l'option est faite;
3° le numéro d'identification qui a été attribué à l'assujetti dans cet Etat membre pour l'application de la taxe sur la valeur ajoutée;
4° la date à partir de laquelle l'option prend cours;
5° la date ainsi que le nom et la qualité du signataire de la lettre.
Cette option prend cours à la date de la remise de la lettre à la poste et vaut jusqu'au 31 décembre de la deuxième année qui suit cette date.
Il est à noter qu'une telle option doit être faite séparément pour chaque Etat membre.
520/2. Fonctionnement du régime des ventes à distance.
Le régime des ventes à distance prévoit que lorsque les biens sont expédiés ou transportés par le fournisseur ou pour son compte à destination d'un Etat membre autre que celui du départ, les biens sont réputés être livrés dans l'Etat membre d'arrivée.
Le lieu de livraison des biens est donc déplacé à l'endroit où se trouvent les biens au moment de l'arrivée du transport ou de l'expédition, lorsque le lieu de départ et celui d'arrivée se trouvent sur le territoire d'Etats membres différents. La taxe est donc due dans l'Etat membre d'arrivée de l'expédition ou du transport des biens au taux de TVA pratiqué dans cet Etat.
Il est à noter que, conformément à l'article 12bis, alinéa 2, 1°, du Code, une vente à distance à partir de la Belgique vers un autre Etat membre n'est pas considérée comme un transfert au sens de l'article 12bis, 1er alinéa, du Code.
Etant donné que pour les produits soumis à accise le régime des ventes à distance est seulement d'application lorsque l'acheteur est un particulier (et sans application d'un seuil de vente), il est nécessaire de distinguer selon que les ventes à distance concernent des biens qui sont ou non des produits soumis à accise.
520/3. Biens autres que ceux soumis à accise au sens de l'article 1, § 6, 4° du Code.
I. Expédition ou transport à partir d'un autre Etat membre vers la Belgique
Suivant l'article 15, § 1er du Code, par dérogation à l’article 14, § 2 et à l'exclusion des livraisons de biens soumises au régime particulier d'imposition prévu aux articles 312 à 341 de la Directive 2006/112/CE, le lieu d'une livraison de biens expédiés ou transportés à destination de la Belgique, par le fournisseur ou pour son compte, à partir d'un autre Etat membre, est réputé se situer en Belgique lorsque la livraison des biens est effectuée pour un assujetti ou pour une personne morale non assujettie qui bénéficient de la dérogation prévue à l'article 25ter, § 1er, alinéa 2, du Code ou pour toute autre personne non assujettie, et que les biens sont autres que des moyens de transport neufs au sens de l'article 8bis, § 2, du Code et ne sont pas installés ou montés par le fournisseur ou pour son compte.
Toutefois, dans le cas où les biens livrés sont autres que des produits soumis à accise, l'alinéa précédent ne s'applique pas aux livraisons de biens :
1° effectuées dans la limite ou jusqu'à concurrence d'un montant global, hors taxe sur la valeur ajoutée, ne dépassant pas, au cours d'une même année civile, 35.000 EUR, et
2° à condition que le montant global, hors taxe sur la valeur ajoutée, des livraisons de biens autres que des produits soumis à accise effectuées au cours de l'année civile précédente, n'ait pas dépassé 35.000 EUR.
Les présentes dispositions ne s'appliquent pas lorsque le fournisseur a opté, dans l'Etat membre dont il relève, pour que le lieu desdites livraisons se situe en Belgique.
A. Le fournisseur dépasse le seuil belge (35.000 EUR) ou a opté pour la taxation en Belgique
Il est à remarquer que même si le fournisseur n'atteint pas le seuil belge de 35.000 EUR, il peut toujours opter pour la taxation en Belgique (option qui vaut de toute façon pour une période de 2 années civiles).
1. L'acheteur est un particulier établi en Belgique
Dans ce cas, le régime des ventes à distance s'applique. La TVA est donc due par le fournisseur en Belgique.
Si le fournisseur n'est pas identifié à la TVA en Belgique, il devra préalablement à une telle livraison s'y faire identifier (voir n° 520/6, B ci-après).
2. L'acheteur est un assujetti ou une personne morale non assujettie, établi(e) en Belgique, qui bénéficie de la dérogation prévue à l'article 25ter, § 1er, alinéa 2, 2°, 1er alinéa, du Code (voir point I, 2° du n° 520/1 ci-avant)
Au cas où l'acheteur ne dépasse pas le seuil de 11.200 EUR et n'a pas exercé l'option pour soumettre à la taxe toutes ses acquisitions intracommunautaires de biens dans les conditions de l'article 25ter, § 1er, alinéa 2, 1°, du Code, le régime des ventes à distance est d'application. Il est donc renvoyé à la solution du point A.1. ci-dessus.
Il faut remarquer que si l'acheteur dépasse le seuil de 11.200 EUR ou a exercé l'option pour soumettre à la taxe toutes ses acquisitions intracommunautaires de biens dans les conditions de l'article 25ter, § 1er, alinéa 2, 1°, du Code, il ne s'agit pas d'une livraison qui relève du régime des ventes à distance mais d'une livraison intracommunautaire exemptée dans le chef du vendeur et d'une acquisition intracommunautaire imposable en Belgique dans le chef de l'acheteur.
B. Le fournisseur ne dépasse pas le seuil belge (35.000 EUR) et n'a pas opté pour la taxation en Belgique
1. L'acheteur est un particulier établi en Belgique
Dans ce cas, il ne s'agit pas d'une livraison qui tombe sous le régime des ventes à distance et la TVA est due par le fournisseur dans l'Etat membre d'origine des biens au taux applicable dans cet Etat membre.
2. L'acheteur est un assujetti ou une personne morale non assujettie, établi(e) en Belgique, qui bénéficie de la dérogation prévue à l'article 25ter, § 1er, alinéa 2, 2°, 1er alinéa, du Code (voir point I, 2° du n° 520/1 ci-avant)
Au cas où l'acheteur ne dépasse pas le seuil de 11.200 EUR et n'a pas exercé l'option pour la taxation de toutes ses acquisitions intra-communautaires de biens dans les conditions de l'article 25ter, § 1er, alinéa 1er, du Code, la livraison est taxable dans l'Etat membre d'origine des biens et la TVA doit y être acquittée par le fournisseur au taux applicable dans cet Etat membre.
Il est fait remarquer que si l'acheteur dépasse le seuil de 11.200 EUR ou a exercé l'option pour la taxation de toutes ses acquisitions intra-communautaires de biens dans les conditions de l'article 25ter, § 1er, alinéa 1er, du Code, il ne s'agit pas d'une livraison qui relève du régime des ventes à distance mais d'une livraison intracommunautaire exemptée dans le chef du vendeur et d'une acquisition intracommunautaire imposable en Belgique dans le chef de l'acheteur.
Exemples
1. Une entreprise de confection établie à Valenciennes (France) vend des vêtements à un assujetti soumis au régime de la franchise de taxe visé à l'article 56bis, du Code qui exploite un magasin de vêtements pour enfants à Mons (Belgique).Cet assujetti franchisé achète à cette entreprise, chaque année et rien qu'en France, pour environ 1.250 EUR de vêtements. Il n'a pas effectué d'achats dans d'autres Etats membres (y compris la France) pour un montant supérieur à 11.200 EUR et n'a pas opté pour la taxation de toutes ses acquisitions intracommunautaires. Le transport est effectué par une société qui agit pour le compte de l'entreprise française.
La distinction suivante doit être faite :
a) l'entreprise française dépasse le seuil belge de 35.000 EUR ou a opté pour la taxation en Belgique.
La vente est soumise au régime des ventes à distance. L'entreprise française doit être identifiée ou se faire identifier à la TVA en Belgique. Elle sera donc redevable de la TVA en Belgique;
b) l'entreprise française ne dépasse pas le seuil belge de 35.000 EUR et n'a pas opté pour la taxation en Belgique;
Le régime des ventes à distance n'est pas d'application. La vente est taxable en France au taux de TVA qui y est applicable.
2. Un fournisseur établi à Amsterdam (Pays-Bas) livre des semences à un exploitant agricole de Furnes (Belgique) soumis au régime particulier de l'agriculture. Le fournisseur vend chaque année pour environ 125.000 EUR à des acheteurs établis en Belgique et est identifié à la TVA en Belgique.
La distinction suivante doit être faite :
a) l'exploitant agricole achète chaque année pour moins de 11.200 EUR dans d'autres Etats membres et n'a pas opté pour la taxation de toutes ses acquisitions intracommunautaires de biens dans les conditions de l'article 25ter, § 1er, alinéa 1er, du Code :
Le régime des ventes à distance est applicable à la condition que le transport des semences soit effectué par le fournisseur ou pour son compte. La TVA est donc due en Belgique par le fournisseur.
Toutefois, si l'exploitant agricole se charge lui-même du transport ou en charge un tiers agissant pour son compte, il n'y a plus de vente à distance. La TVA sera due aux Pays-Bas au taux qui y est applicable.
b) l'exploitant agricole achète chaque année pour plus de 11.200 EUR dans d'autres Etats membres ou a opté pour soumettre à la taxe toutes ses acquisitions intracommunautaires de biens dans les conditions de l'article 25ter, § 1er, alinéa 1er, du Code :
La vente des semences n'est pas soumise au régime des ventes à distance. La TVA est due par l'exploitant agricole sur l'acquisition intracommunautaire des semences qu'il réalise en Belgique.
II. Expédition ou transport à partir de la Belgique vers un autre Etat membre
Selon l'article 15, § 2, du Code, par dérogation à l’article 14, § 2 et à l'exclusion des livraisons de biens soumises au régime particulier d'imposition de la marge bénéficiaire établi par l'article 58, § 4, est réputé se situer à l'endroit où les biens se trouvent au moment de l'arrivée de l'expédition ou du transport à destination de l'acheteur, le lieu d'une livraison de biens expédiés ou transportés, par le fournisseur ou pour son compte, à partir de la Belgique vers un autre Etat membre, lorsque les conditions sous 1° et 2° sont réunies :
1° la livraison doit :
a) soit porter sur des biens autres que des moyens de transport neufs au sens de l'article 8bis, § 2, 1er alinéa, 2°, du Code, que des produits soumis à accise, que des biens installés ou montés par le fournisseur ou pour son compte et que des 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, et que des biens installés ou montés par le fournisseur ou pour son compte, et être effectuée à destination d'une personne morale non assujettie ou d'un assujetti qui, dans cet Etat membre, bénéficie du régime forfaitaire des exploitants agricoles ou ne réalise que des opérations n'ouvrant pas droit à déduction, à la condition que, au moment de la livraison, ces personnes n'aient pas opté pour soumettre à la taxe leurs acquisitions intracommunautaires ou, qu'à ce moment, le montant de ces acquisitions ne dépasse pas pendant l'année civile en cours le seuil en-dessous duquel ces acquisitions ne sont pas soumises à la taxe dans l'Etat membre dont relèvent ces personnes ou que le montant précité n'ait pas dépassé ce seuil au cours de l'année civile précédente;
b) soit porter sur des biens autres que des moyens de transport neufs au sens de l'article 8bis, § 2, 1er alinéa, 2°, du Code et que des biens installés ou montés par le fournisseur ou pour son compte, et être effectuée à destination de toute autre personne non assujettie.
2° le montant des livraisons effectuées par le fournisseur à destination de cet Etat membre a excédé pendant l'année civile précédente ou excède pendant l'année civile en cours au moment de la livraison, le seuil fixé par cet Etat membre en application de l'article 34, §§ 1er et 2 de la Directive 2006/112/CE
Cette condition de seuil ne s'applique pas :
a) dans la situation visée au 1°, b), pour les produits soumis à accise;
b) lorsque le fournisseur a opté pour que le lieu de ces livraisons se situe dans l'Etat membre d'arrivée de l'expédition ou du transport des biens.
Cette option couvre une période d'au moins deux années civiles.
A. Le fournisseur dépasse le seuil de l'Etat membre d'arrivée de l'expédition ou du transport des biens (voir tableau point IV, a) du n° 520/1) ou a opté pour la taxation dans cet Etat membre
Il faut remarquer que même si le fournisseur belge n'a pas encore atteint le seuil fixé par cet autre Etat membre, il peut toujours opter pour la taxation dans l'Etat membre d'arrivée. Cette option est valable pour une période de deux années civiles. En ce qui concerne les modalités d'option, il est renvoyé au point IV, c, du n° 520/1 ci-avant.
1. L'acheteur est un particulier établi dans un autre Etat membre
Dans ce cas, le régime des ventes à distance s'applique. La TVA est donc due par le fournisseur dans l'Etat membre d'arrivée des biens expédiés ou transportés.
Le fournisseur belge doit se faire identifier à la TVA dans cet Etat membre.
2. L'acheteur est une personne morale non assujettie établie dans un autre Etat membre ou un assujetti établi dans un autre Etat membre et qui n’est pas tenu d'y soumettre à la taxe toutes ses acquisitions intracommunautaires
Si cet acheteur, au moment de la livraison, n'a pas opté pour soumettre à la taxe ses acquisitions intracommunautaires de biens ou si, à ce moment, le montant de ses acquisitions n'a pas dépassé pendant l'année civile en cours ou pendant l'année civile précédente le seuil en dessous duquel ces acquisitions ne sont pas soumises à la taxe dans l'Etat membre où cet acheteur est établi, la TVA est due par le fournisseur dans l'Etat membre d'arrivée. Il est donc fait référence à la solution au point A.1. ci-avant.
Il est à noter que dans le cas où l'acheteur précité dépasse le seuil ou a opté pour soumettre à la taxe toutes les acquisitions intracommunautaires de biens qu'il effectue, il s'agit d'une livraison intracommunautaire exemptée dans le chef du vendeur et d'une acquisition intracommunautaire de biens imposable dans le chef de l'acheteur.
B. Le fournisseur ne dépasse pas le seuil de l'Etat membre d'arrivée de l'expédition ou du transport des biens (voir tableau point IV, a) du n° 520/1 ci-avant) et n'a pas opté pour la taxation dans cet Etat membre
1. L'acheteur est un particulier établi dans un autre Etat membre
Dans ce cas, il ne s'agit pas d'une livraison qui tombe sous le régime des ventes à distance. La TVA est due par le fournisseur en Belgique (pays d'origine) au taux de TVA applicable en Belgique.
2. L'acheteur est une personne morale non assujettie ou un assujetti établis dans un autre Etat membre et qui n’est pas tenu d'y soumettre à la taxe toutes ses acquisitions intra-communautaires
Lorsque l'acheteur n'a pas opté pour soumettre à la taxe ses acquisitions intracommunautaires et si le montant de ses acquisitions n'a pas dépassé pendant l'année civile en cours ou pendant l'année civile précédente le seuil en dessous duquel ces acquisitions ne sont pas soumises à la taxe dans l'Etat membre où il est établi, la livraison est imposable en Belgique (pays d'origine) et la TVA doit être acquittée par le fournisseur au taux applicable en Belgique.
Il est à noter que lorsque l'acheteur précité dépasse le seuil fixé ou a opté pour soumettre à la taxe toutes les acquisitions intracommunautaires de biens qu'il effectue, il s'agit d'une livraison intracommunautaire exemptée dans le chef du vendeur et d'une acquisition intracommunautaire imposable dans le chef de l'acheteur.
Exemple
Un marchand de meubles (S.A. Dubois) établi à Liège livre une chaise de bureau à un médecin habitant au Grand-Duché de Luxembourg qui n'est pas tenu à et qui n'a pas opté pour la taxation de ses acquisitions intracommunautaires dans cet Etat membre. Le marchand se charge lui-même du transport. La S.A. ne dépasse pas le seuil fixé par le Grand-Duché pour l'application du régime des ventes à distance (100.000 EUR).
La distinction suivante doit être faite :
si la sa n'a pas opté pour la taxation au Grand-Duché, la livraison est imposable en Belgique et la TVA doit y être acquittée par le fournisseur belge.
si la sa a opté pour la taxation au Grand-Duché, la TVA est due par le fournisseur dans l'Etat membre d'arrivée (Grand-Duché) au taux luxembourgeois. La sa doit être identifiée à la TVA au Grand-Duché ou s'y faire identifier.
520/4. Produits soumis à accise au sens de l'article 1, § 6, 4°, du Code (produits énergétiques, alcool et boissons alcooliques, tabacs manufacturés, à l'exception du gaz fourni via un système de gaz naturel situé sur le territoire de la Communauté ou tout réseau connecté à un tel système).
Pour les produits soumis à accise, le régime des ventes à distance n'est d'application que pour autant que l'acheteur soit un particulier et que le fournisseur effectue lui-même le transport ou le fasse effectuer par un tiers pour son compte. Il faut remarquer qu'il n'y a pas de seuil pour les biens soumis à accise. Le lieu de ces livraisons est donc situé dans l'Etat membre d'arrivée, quel que soit le montant des ventes à distance faites à des particuliers par le vendeur à destination de cet Etat.
I. Les produits soumis à accise sont expédiés ou transportés à partir d'un autre Etat membre vers la Belgique
La TVA est due par le fournisseur en Belgique.
Le fournisseur doit être identifié à la TVA en Belgique ou s'y faire identifier préalablement à une telle livraison (voir n° 520/6, B ci-après).
Il est remarqué que la circulaire n° 8 du 08.10.1998 concernant le trafic intracommunautaire de produits soumis à accise en provenance d'autres Etats membres à destination de la Belgique prévoit pour certaines ventes à distance des dérogations et des simplifications.
II. Les produits soumis à accise sont expédiés ou transportés à partir de la Belgique vers un autre Etat membre
La TVA est due par le fournisseur dans l'Etat membre d'arrivée des biens expédiés ou transportés.
Si le fournisseur belge n'est pas identifié à la TVA dans cet Etat membre, il doit, avant de faire une telle livraison, s'y faire identifier.
Exemple
Un producteur français de vin livre lui-même 10 caisses de vin à un particulier qui habite à Bruges.
Il y a vente à distance, sans tenir compte d'un seuil, car le producteur vend des produits soumis à accise à un particulier (non-assujetti à la TVA). La TVA sera donc due en Belgique par le producteur de vin français.
520/5. Cas particulier visé à l'article 15, § 3, du Code.
Selon l'article 15, § 3, du Code lorsque dans les situations visées à l'article 15, § 1er et § 2, les biens livrés sont expédiés ou transportés à partir d'un territoire tiers et importés par le fournisseur dans un Etat membre autre que celui d'arrivée de l'expédition ou du transport à destination de l'acheteur, ils sont considérés comme expédiés ou transportés à partir de l'Etat membre d'importation.
L'article 15, § 3, du Code introduit une fiction pour les ventes à distance de biens importés par le fournisseur dans un Etat membre autre que celui d'arrivée de l'expédition ou du transport, afin d'assurer, dans tous les cas, la perception de la TVA dans ce pays d'arrivée, en situant le lieu de départ de l'expédition ou du transport dans l'Etat membre d'importation.
L'article 15, § 3, du Code concerne le cas où un fournisseur importe des biens en provenance d'un territoire tiers au sens de l'article 1er, § 2, 3° du Code (c'est-à-dire, en principe, un Etat situé en dehors de l'Union Européenne) dans un Etat membre différent (Etat membre d'importation) que celui d'arrivée de l'expédition ou du transport vers l'acheteur.
L'article 15, § 3, du Code, ne s'applique que si le lieu de départ de l'expédition ou du transport des biens à destination de l'acquéreur se situe dans un pays tiers et si la livraison de ces biens est réputée avoir lieu dans l'Etat membre d'importation conformément au critère de localisation prévu à l'article 32, alinéa 2 de la Directive 2006/112/CE (anciennement l'article 8, § 2 de la 6e directive) lorsque le fournisseur paie la TVA à l'importation (v. l'article 14, § 2, alinéa 2, du Code).
Il est à remarquer que l'article 15, § 3, du Code ne s'applique que dans les situations visées aux §§ 1er et 2 de cet article et non pas systématiquement. Il faut donc que l'opération, si elle avait lieu au départ dans un Etat membre, relève du régime particulier des ventes à distance.
L'opération entre donc en ligne de compte pour le calcul du seuil en question au point IV du n° 520/1 ci-avant.
Par ailleurs, nonobstant le fait que la livraison des biens est réputée se situer dans le pays d'arrivée de l'expédition ou du transport, il n'en demeure pas moins que ces biens sont importés dans un autre Etat membre où ils restent entièrement soumis aux règles normales en matière d'importation.
Exemple
Un particulier établi en France commande des skis à un magasin situé à Bruxelles. Le commerçant belge commande les skis à une entreprise canadienne. Les biens sont transportés sur ordre du commerçant belge, directement chez le particulier français et sont importés à Anvers où la TVA à l'importation est payée par le commerçant belge. Par cette vente, le commerçant belge dépasse le seuil fixé par la France pour l'application du régime des ventes à distance.
Bien qu'il n'y ait pas eu interruption du transport international, on considère que le point de départ du transport est la Belgique. Si toutes les conditions nécessaires pour que le régime des ventes à distance soit applicable sont remplies, l'article 15, § 3 du Code trouve à s'appliquer.
En effet, comme les biens sont transportés à partir d'un territoire tiers (Canada) et importés par le fournisseur belge dans un Etat membre (Belgique) autre que celui d'arrivée du transport à destination de l'acheteur (France), ces biens sont, réputés être transportés à partir de l'Etat membre d'importation (Belgique). Comme il y a vente à distance, le fournisseur belge devra payer, en France, au taux de TVA qui y est applicable, la taxe sur la livraison des biens au particulier français.
520/6. Obligations du fournisseur en matière de ventes à distance.
A. Comptabilité
Les assujettis qui effectuent des livraisons de biens visées à l'article 15, §§ 1er et 2 du Code, et qui n'ont pas opté pour la taxation dans l'Etat membre d'arrivée des biens expédiés ou transportés, doivent à tout moment pouvoir établir à la satisfaction des agents chargés du contrôle de la TVA, le montant global, pour l'année civile en cours, de leurs livraisons qui interviennent pour le calcul des seuils applicables dans les divers Etats membres (v. AR n° 1, art. 16, § 1).
Afin de déterminer si un fournisseur qui effectue de telles livraisons doit payer la TVA dans l'Etat membre d'arrivée de l'expédition ou du transport des biens, il faut donc, pour chaque Etat membre à destination duquel des biens sont expédiés ou transportés, être en mesure de vérifier si le seuil fixé pour cet Etat membre a été dépassé ou non.
Le fournisseur identifié à la TVA en Belgique qui n'a pas opté pour la taxation dans l'Etat membre d'arrivée des biens doit, dès lors, pour chaque Etat membre à destination duquel les biens sont expédiés ou transportés, être en mesure de déterminer si le seuil fixé par chaque Etat membre a été dépassé ou non. En conséquence, il doit tenir une comptabilité qui permet d'identifier les livraisons qui sont effectuées à destination de chaque Etat membre.
B. Identification à la TVA
Si le fournisseur est établi dans un autre Etat membre que la Belgique et n'est pas identifié à la TVA en Belgique, il doit, afin de répondre aux obligations imposées par le Code ou en exécution de celui-ci, avant d'effectuer dans le pays une livraison  pour laquelle s'applique le régime particulier des ventes à distance, s'y faire identifier à la TVA auprès du Bureau central des assujettis étrangers; il y remplit la déclaration de commencement d'activité prescrite par l'art. 53, § 1er, alinéa 1er, 1°, du Code.
Si le fournisseur est établi en Belgique et dépasse le seuil d'un autre Etat membre ou a opté pour la taxation dans l'Etat membre d'arrivée, il doit y être identifié à la TVA et doit pour cela se conformer aux dispositions applicables dans cet Etat membre pour l'obtention d'un numéro d'identification.
C. Obligation de facturation
Une facture doit toujours être remise en cas de vente qui donne lieu à l'application du régime particulier des ventes à distance (article 53, § 2, alinéa 1er, 1° et 2°, du Code).
[TOP]
Section 5. - Régime particulier d'imposition de la marge bénéficiaire applicable aux biens d'occasion, aux objets d'art, de collection ou d'antiquité
[Table des matières]
520/7. Cadre légal.
Le régime de la marge bénéficiaire est visé à l’article 58, § 4, du Code de la TVA et à l’arrêté royal n° 53, du 23.12.1994. Ces dispositions légales sont la stricte transposition en droit belge de la législation européenne concernant le régime de la marge applicable dans le domaine des biens d’occasion, des objets d’art, de collection ou d’antiquité (Directive 2006/112/CE du Conseil du 28.11.2006, articles 311 à 343).
Le régime particulier d'imposition de la marge bénéficiaire est commenté dans la circulaire n° 1 du 02.01.1995 en ce qui concerne les biens d'occasion (autres que les moyens de transport), les objets d'art, de collection ou d'antiquité et dans la circulaire n° 2 du 02.01.1995 quant aux moyens de transport d'occasion.
520/8. Portée générale.
I. Définitions
A. Biens d'occasion
Aux fins du régime particulier d'imposition de la marge bénéficiaire, on entend par biens d'occasion, les biens meubles corporels susceptibles de remploi, en l'état ou après réparation, autres que des objets d'art, de collection ou d'antiquité et autres que des métaux précieux, des pierres précieuses et des perles (article 1er, a) de l’AR n° 53).
Outre les biens neufs, les objets d'art, de collection ou d'antiquité, cette définition exclut par elle-même :
1° les métaux précieux, pierres précieuses et perles (p.ex. : l'or normalement affecté à des fins de placement); toutefois, dans la mesure où ils répondent à la définition reprise au premier alinéa, les biens suivants sont à considérer comme étant des biens d'occasion au sens du régime particulier: les objets utilitaires, les parures, les bijoux et les objets d'orfèvrerie qui sont composés, en tout ou en partie, de métaux précieux, de pierres précieuses et/ou de perles;
2° les biens rénovés, c'est-à-dire ceux qui ont subi une remise en état tellement poussée qu'ils se présentent pratiquement aux acheteurs comme des objets neufs;
3° les biens qui ont subi, avant leur revente, une transformation telle qu'il n'y a plus d'identification possible entre l'objet dans son état lors de son achat et dans son état lors de la vente (p.ex.: reconstitution d'une armoire à partir d'éléments provenant de plusieurs armoires);
4° les biens qui se consomment par un premier usage;
5° les biens qui ne sont pas susceptibles d'être réemployés comme tels (mitrailles, drilles, chiffons, ficelles, cordes et cordages sous forme de déchets et d'articles hors d'usage, etc.).
Il est à noter que les chevaux peuvent, lorsqu’ils répondent à la définition de bien d’occasion comme défini ci-avant, être considérés comme des biens d’occasion pour l’application du régime particulier d’imposition de la marge bénéficiaire.
En toute hypothèse, sont ainsi exclus du régime de la marge bénéficiaire, les chevaux de boucherie, le poulain vendu immédiatement après sa naissance, le cheval destiné à la course ou aux loisirs, vendu avant d’avoir couru ou avant d’avoir été utilisé dans une activité de loisirs (décision n° E.T.84.991 du 28.09.1998).
B. Objets d'art, de collection ou d'antiquité
Il s'agit des biens visés à la rubrique XXI, § 2, du tableau A de l'annexe à l'arrêté royal n° 20, du 20.07.1970 fixant les taux de la taxe sur la valeur ajoutée et déterminant la répartition des biens et des services selon ces taux.
C. Assujetti-revendeur
L'assujetti-revendeur est l'assujetti qui, dans le cadre de son activité économique, achète ou affecte aux besoins de son entreprise ou importe, en vue de leur revente, des biens d'occasion, des objets d'art, de collection ou d'antiquité, que cet assujetti agisse pour son compte ou pour le compte d'autrui en vertu d'un contrat de commission à l'achat ou à la vente (Code, art. 58, § 4, 1°).
II. Opérations visées
Le régime particulier d'imposition de la marge bénéficiaire s'applique aux livraisons, par un assujetti-revendeur, de biens d'occasion, d'objets d'art, de collection ou d'antiquité qui lui sont livrés à l'intérieur de la Communauté par un fournisseur n'ayant pu exercer, lors de l'achat, de l'acquisition intracommunautaire ou de l'importation de ces biens, aucun droit à exonération ou à restitution de la taxe, pour autant que ce fournisseur soit :
1° une personne non assujettie (p.ex. : un particulier, une personne morale non assujettie);
ou
2° un autre assujetti, dans la mesure où la livraison du bien par cet autre assujetti est exonérée de la taxe sur la valeur ajoutée conformément à l'article 44, § 2, 13°, du Code (art. 136, a et b de la Directive 2006/112/CE);
ou
3° un autre assujetti, dans la mesure où la livraison du bien par cet autre assujetti bénéficie de la franchise en vertu de l'article 56bis, du Code (art. 282 à 292 de la Directive 2006/112/CE) et porte sur un bien d'investissement;
ou
4° un autre assujetti-revendeur, pour autant que la livraison du bien par cet autre assujetti-revendeur ait été soumise à la taxe sur la valeur ajoutée conformément au présent régime particulier (Code, art. 58, § 4, 2°; art. 314 de la Directive 2006/112/CE).
Les biens dont l'assujetti-revendeur ne peut établir qu'ils ont été achetés à des personnes visées ci-dessus, sont censés avoir été acquis sous le régime normal de la TVA.
A l'inverse, lorsque l'assujetti-revendeur importe des biens d'occasion, des objets d'art, de collection ou d'antiquité ou lorsqu'il les achète avec application du régime normal de la TVA à des assujettis agissant en tant que tels ou à d'autres assujettis-revendeurs, il ne se justifie plus, à l'occasion de la livraison de ces biens, de limiter la perception de la taxe à la plus-value réalisée par cet assujetti-revendeur, dès lors que celui-ci a pu déduire la TVA ayant grevé l'importation, l'achat ou l'acquisition intracommunautaire des biens. Dans cette optique, sont également exclus du régime de la marge bénéficiaire, les biens d'occasion, les objets d'art, de collection ou d'antiquité qui sont livrés à l'assujetti-revendeur par des fournisseurs ayant bénéficié d'une exonération ou d'une restitution de la taxe (tels que les diplomates, les organisations internationales, les membres des Forces belges en Allemagne (décision n° E.T.10.212/61 du 18.03.1994)).
Le régime d’imposition de la marge bénéficiaire ne s’applique pas non plus aux livraisons, par les assujettis-revendeurs, de voitures automobiles d’occasion qui leur ont été livrées à l’intérieurs de la Communauté par des invalides ou des handicapés qui ont demandé et obtenu pour l’achat, l’acquisition intracommunautaire ou l’importation des véhicules concernés, la restitution de la taxe prévue à l’art. 77, § 2, du Code, et ce même s’il y a eu régularisation prorata temporis des taxes ainsi restituées. A cet égard, il est rappelé que cette restitution ne peut être revendiquée que pour une seule voiture à la fois et suppose l’utilisation du véhicule comme moyen de locomotion personnel, pendant une période de trois ans. Si durant cette période, la voiture est affectée à d’autres fins, ou est cédée par le bénéficiaire, celui-ci est tenu de reverser les taxes qui lui ont été restituées, à due concurrence du temps restant à courir jusqu’à l’expiration de la période.
Pour certains biens présentant un intérêt culturel, des mesures particulières ont néanmoins été prises en vue de promouvoir le maintien et l'enrichissement du patrimoine culturel de l'Union Européenne. Dans le cadre de ces mesures, l'assujetti-revendeur peut opter, conformément à l'article 58, § 4, 4°, du Code, pour l'application du régime particulier d'imposition de la marge bénéficiaire aux livraisons d'objets d'art, de collection ou d'antiquité qu'il a lui-même importés, ainsi qu'aux livraisons d'objets d'art qui lui ont été livrés soit par l'auteur ou ses ayants droit, soit par un assujetti autre qu'un assujetti-revendeur, lorsque la livraison effectuée par cet assujetti est soumise au taux réduit. Cette option vaut pour deux années civiles au moins et implique que l'assujetti-revendeur renonce au droit à déduction de la taxe ayant grevé l'importation ou l'achat des biens visés.
En outre, l'assujetti-revendeur peut exclure du régime particulier, des biens visés par ce régime, soit dès leur acquisition, auquel cas aucune inscription ne peut apparaître au registre des achats, soit après leur inscription dans le registre des achats, auquel cas une régularisation doit être opérée dans ce registre.
La circonstance que l'activité économique exercée par l'assujetti-revendeur porte également sur des biens exclus du régime particulier de la marge n'entraîne pas la perte du bénéfice de ce régime. S'il applique à la fois le régime normal de taxation et le régime particulier d'imposition, l'assujetti-revendeur n'est pas nécessairement tenu de comptabiliser séparément les opérations soumises au régime normal et les opérations soumises au régime particulier, à condition qu'il inscrive ces opérations dans des colonnes distinctes du journal des recettes et du facturier de sortie.
III. Base d'imposition
Pour les livraisons de biens d'occasion, d'objets d'art, de collection ou d'antiquité, la base d'imposition est constituée par la marge bénéficiaire réalisée par l'assujetti-revendeur, diminuée du montant de la taxe sur la valeur ajoutée afférente à la marge bénéficiaire elle-même. Cette dernière est égale à la différence entre le prix de vente demandé par l'assujetti-revendeur pour le bien et le prix d'achat.
Sont considérés comme :
1° prix de vente : tout ce qui constitue la contrepartie obtenue ou à obtenir par l'assujetti-revendeur de la part de l'acheteur ou d'un tiers, ainsi que les subventions directement liées à cette opération, les impôts, droits, prélèvements et taxes, les frais accessoires tels que les frais de commission, d'emballage, de transport et d'assurance, demandés par l'assujetti-revendeur à l'acheteur; le prix de vente ne comprend pas les sommes qui sont déductibles à titre d'escompte, les rabais de prix consentis par l'assujetti-revendeur à son cocontractant et acquis à ce dernier au moment où la taxe devient exigible, les sommes avancées par l'assujetti-revendeur pour les dépenses qu'il a engagées au nom et pour le compte de son cocontractant;
2° prix d'achat : tout ce qui constitue la contrepartie définie ci-dessus obtenue ou à obtenir de la part de l'assujetti-revendeur par son fournisseur.
Pour les livraisons de biens soumises au régime particulier d'imposition de la marge bénéficiaire, le chiffre d'affaires est constitué par la marge bénéficiaire totale réalisée au cours d'une année par l'assujetti-revendeur lors de la vente de biens d'occasion, d'objets d'art, de collection ou d'antiquité, diminuée du montant de la TVA comprise dans la marge bénéficiaire. Cette appréciation du chiffre d'affaires révèle toute son importance, notamment, dans le calcul du plafond de 15.000 EUR de chiffre d'affaires annuel en matière de régime de la franchise de taxe (v. n° 503).
IV. Déductions
A. Dans le chef de l'acheteur
Lorsque l'acheteur est un assujetti, il n'est pas autorisé à déduire de la taxe dont il est redevable, la TVA due ou acquittée pour les biens d'occasion, les objets d'art, de collection ou d'antiquité qui lui sont ou lui seront livrés par un assujetti-revendeur, dans la mesure où la livraison de ces biens par l'assujetti-revendeur est soumise au régime particulier d'imposition de la marge bénéficiaire.
N.B.: Lorsqu'un assujetti-acheteur, tenu au dépôt de la déclaration visée à l'article 53, § 1er, alinéa 1er, 2°, du Code de la TVA revend p.ex. un véhicule automobile qu'il a utilisé pour son activité soumise à la taxe, la TVA est due selon les règles normales sans tenir compte du fait qu'à l'origine, il l'a acheté avec application du régime particulier d'imposition de la marge bénéficiaire ou avec application du régime normal (QP n° 392 de M. Van den Eynde du 22.04.1996).
B. Dans le chef de l'assujetti-revendeur
L'assujetti-revendeur ne peut pas déduire de la taxe dont il est redevable, la TVA due ou acquittée pour les biens d'occasion, les objets d'art, de collection ou d'antiquité qui lui sont, ou lui seront, livrés par un autre assujetti-revendeur établi en Belgique ou dans un autre Etat membre, pour autant que la livraison de ces biens soit soumise par le vendeur au régime particulier de la marge bénéficiaire.
Sous réserve des limitations et exclusions prévues par le Code, l'assujetti-revendeur peut, comme tout assujetti, déduire les taxes grevant les dépenses engagées pour les besoins de son activité économique et inscrites dans son facturier d'entrée. En ce sens, il peut également déduire les taxes relatives aux dépenses exposées relativement aux biens qu'il soumet au régime particulier de la marge bénéficiaire. Il en est ainsi pour les taxes grevant les achats, les importations et les acquisitions intracommunautaires de biens, comme par exemple les accessoires, les pièces détachées et autres fournitures utilisés pour la réparation, la remise en état et la transformation (voir cependant le point 520/8, I, A, 3°, ci-avant) de ces biens, ainsi que les taxes grevant les prestations de services de réparation, de remise en état, de transformation et d'expertise relatives à ces biens.
Le prix de ces livraisons de biens et de ces prestations de services ne peut être inscrit dans le registre d'achat mais doit être inscrit dans le facturier d'entrée; ce prix ne peut d'avantage être ajouté au prix d'achat des biens tel qu'il a été inscrit au registre des achats, pour le calcul de la marge bénéficiaire.
V. Facturation
Dans les cas prévus par l'article 53, § 2, alinéa 1er, du Code et par l'article 1er de l'arrêté royal n° 1, relatif aux mesures tendant à assurer le paiement de la taxe sur la valeur ajoutée, l'assujetti-revendeur doit émettre une facture pour les livraisons de biens qu'il a effectuées. L'assujetti-revendeur ne peut pas faire apparaître séparément sur les factures qu'il est tenu d’émettre, ou sur tout document rectificatif, la TVA afférente aux livraisons de biens qu'il soumet au régime particulier d'imposition de la marge bénéficiaire.
La facture doit, en outre, porter selon le cas, la mention suivante : « Régime particulier - Biens d'occasion », « Régime particulier - Objets d'art » ou « Régime particulier - Objets de collection et d'antiquité »; (AR n° 53, art. 8).
520/9. Conditions et modalités d'application du régime particulier.
L'article 58, § 4 du Code ne peut trouver à s'appliquer que dans la mesure où l'activité économique de l'assujetti-revendeur répond aux conditions et modalités fixées pour l'application du régime particulier d'imposition de la marge bénéficiaire.
Le régime particulier d'imposition de la marge bénéficiaire ne peut s'appliquer qu'à condition que l'assujetti-revendeur :
1° délivre à son fournisseur un bordereau constatant l'achat des biens visés, sauf si le fournisseur est lui-même tenu d’émettre une facture;
2° soit en mesure de prouver, par tout moyen de droit commun à l'exception du serment, que son fournisseur est une des personnes énumérées au n° 520/8, II, et qu'il n'a pu exercer aucun droit à exonération ou à restitution de la taxe acquittée lors de l'achat, de l'acquisition intracommunautaire ou de l'importation du bien d'occasion qu'il revend à l'assujetti-revendeur;
3° tienne un registre des achats des biens visés;
4° tienne un registre de comparaison;
5° individualise les biens qu'il achète;
6° tienne une comptabilité séparée pour les ventes de biens soumises au régime particulier d'imposition de la marge bénéficiaire ou, s'il n'en tient pas une, inscrive ces opérations dans des colonnes distinctes du facturier de sortie et du journal des recettes.
I. Etablissement d'un bordereau d'achat ou réception d'une facture
Lors de l'achat à une personne non assujettie ou à un assujetti qui ne réalise que des livraisons de biens ou des prestations de services exonérées par l'article 44, § 2, 13°, du Code, ou lors de chaque envoi en consignation par l'une de ces personnes, l'assujetti-revendeur est tenu de délivrer un bordereau d'achat.
Ce bordereau doit être établi en deux exemplaires, être signé par les parties contractantes et il doit mentionner la qualité des signataires. Un de ces exemplaires est remis au vendeur au moment de la livraison du bien, l'autre est conservé par l'assujetti-revendeur.
Lors de l'achat à un assujetti bénéficiant du régime de la franchise de taxe prévu à l'article 56bis, du Code ou auprès d'un autre assujetti-revendeur, ceux-ci émettent à l'assujetti-revendeur une facture reprenant les mentions prescrites par l'article 5 de l'arrêté royal n° 1, du 29.12.1992.
En ce qui concerne les mentions devant figurer sur le bordereau d'achat, il est renvoyé auxcirculaires n°s 1 du 02.01.1995et 2 du 02.01.1995
II. Moyens de preuve
L'assujetti-revendeur doit être en mesure de prouver, par tout moyen de droit commun à l'exception du serment, que son fournisseur est une des personnes énumérées au n° 520/8, II, 1° à 4°. Il doit pouvoir également prouver que le fournisseur n'a pu exercer aucun droit à exonération ou à restitution de la taxe acquittée lors de l'achat, de l'acquisition intracommunautaire ou de l'importation du bien concerné.
Sauf en cas de collusion entre les parties ou de non-respect manifeste des dispositions en vigueur, le bordereau d'achat signé par le fournisseur ou la facture émise par un assujetti soumis au régime prévu à l'article 56bis du Code, déchargent l'assujetti-revendeur de la responsabilité d'établir la qualité de ses fournisseurs. La facture, émise à l'assujetti-revendeur par un autre assujetti-revendeur et sur laquelle la taxe n'apparaît pas séparément, ainsi que, pour une opération réputée se situer en Belgique, la facture, portant la mention que la livraison est soumise au régime particulier d'imposition de la marge bénéficiaire, ont le même effet. A défaut de produire ces pièces, l'assujetti-revendeur doit pouvoir établir la preuve requise au moyen d'un ensemble de documents concordants comme, par exemple, les bons de commande, les contrats, les documents de transport et les preuves de paiement relatifs au bien et à la livraison de celui-ci.
III. Tenue d'un registre des achats
Le registre des achats sert à l'inscription des biens soumis par l'assujetti-revendeur au régime particulier d'imposition de la marge bénéficiaire. Il doit être ventilé de manière à permettre l'établissement de la déclaration périodique ainsi que la mise en œuvre et le contrôle de l'application du régime de la marge. Pour ces biens, le registre des achats tient lieu de facturier d'entrée.
Toutefois, il est permis de porter lesdits achats au facturier d'entrée pour autant que toutes les mentions qui normalement doivent figurer au registre des achats y soient inscrites dans des colonnes distinctes spécialement créées à cet effet. Une telle combinaison doit également comporter une ventilation appropriée en vue de permettre l'établissement de la déclaration périodique et l'application ainsi que le contrôle de la taxe sur la valeur ajoutée, en ce qui concerne tant les opérations soumises au régime normal de la taxe que celles relevant du régime particulier d'imposition sur la marge bénéficiaire.
Pour les biens faisant l'objet d'un envoi en consignation, l'inscription au registre des achats a lieu après que l'achat soit devenu ferme, c'est-à-dire, en règle, au moment de la vente par le consignataire. En cas d'envoi en consignation par une personne non assujettie ou par un assujetti dont la livraison du bien est exonérée en vertu de l'article 44, § 2, 13°, du Code, le bordereau d'achat est alors complété; en cas d'envoi en consignation par un autre assujetti, le document provisoire que ce dernier est tenu d’émettre en vertu de l'article 7 de l'arrêté royal n° 1 doit être joint à la facture définitive.
L'inscription dans le registre a lieu au fur et à mesure des achats, selon une série ininterrompue de numéros. En ce qui concerne les mentions devant y figurer pour chaque bien ou objet, il est renvoyé aux circulaire n°s 1 du 02.01.1995et 2 du 02.01.1995.
Afin de pouvoir remplir les grilles 81 et 86 de la déclaration périodique, des colonnes séparées doivent servir à l'inscription des biens achetés en application du régime particulier, en Belgique ou dans un autre Etat membre de la Communauté.
S'il échet, les prix d'achat des biens sont répartis dans des colonnes distinctes selon les différents taux de TVA. En cas d'achat, pour un prix global, d'un lot de biens soumis à plusieurs taux, une ventilation de ce prix doit être faite sous la responsabilité de l'assujetti-revendeur. De plus, le document d'achat doit permettre à l'administration d'identifier chaque bien acheté afin de pouvoir en contrôler la valeur.
Lorsque, pour un bien qu'il a acheté en Belgique ou dans un autre Etat membre et qu'il a inscrit dans le registre des achats, l'assujetti-revendeur applique, au moment de la revente, le régime normal de la taxe ou une exonération, il est tenu de procéder aux écritures de régularisations requises. En ce qui concerne ces écritures, il est renvoyé aux circulaires n°s 1 du 02.01.1995et 2 du 02.01.1995.
IV. Tenue d'un registre de comparaison
Le registre de comparaison est un registre centralisateur qui permet, au départ du facturier de sortie (colonne relative aux opérations soumises au régime particulier), du journal des recettes (colonne propre aux opérations soumises au régime particulier) et du registre des achats, de déterminer, à la fin de chaque période de déclaration, excepté à la fin de la dernière période de déclaration de l'année, la taxe due par l'assujetti-revendeur pour les ventes qu'il a effectuées. Il permet, en effet, de reconstituer la base d'imposition globale pour la période ainsi que la taxe y afférente.
V. Identification des biens d'occasion (les moyens de transport exceptés), des objets d'art, de collection ou d'antiquité détenus par l'assujetti-revendeur
L'assujetti-revendeur doit pouvoir établir à tout moment, à la requête des agents chargés du contrôle, la provenance des biens qu'il détient. A cet effet, il doit individualiser chacun d'eux soit au moyen d'une étiquette sur laquelle sera reproduit le numéro d'inscription du bien dans le registre des achats ou dans le facturier d'entrée, soit par tout autre moyen présentant les mêmes garanties.
En ce qui concerne les moyens de transport d'occasion, il est renvoyé au n° 520/12, I, D, ci-après.
520/10. Fonctionnement.
I. Mode de détermination de la base d'imposition par période de déclaration
L'assujetti-revendeur détermine, pour chaque période de déclaration, la base d'imposition des livraisons de biens soumises au régime particulier de la marge bénéficiaire. A cette fin, au fur et à mesure de ses achats, il inscrit immédiatement le montant de ceux-ci dans son registre des achats, sans en attendre la revente. Au fur et à mesure de ses livraisons, il en inscrit le montant, taxe comprise, soit dans son facturier de sortie, soit dans son journal des recettes.
Ensuite, à l'expiration de chaque période de déclaration de l'année, la dernière exceptée, il reporte dans le registre de comparaison le montant total de ses ventes, taxe comprise, ainsi que le montant total de ses achats inscrits dans le registre des achats et il extrait la TVA qui est comprise dans la différence entre ces deux montants.
A. Clôture périodique du journal des recettes et du facturier de sortie
1. Journal des recettes
En principe, une inscription distincte dans le journal des recettes, avec indication de la nature des biens vendus, est nécessaire pour les recettes provenant de la livraison de biens à des personnes physiques pour lesquelles il est fait usage de la dispense d’émettre une facture, quel que soit le prix par unité commerciale usuelle.
Néanmoins, dans la mesure où l'assujetti-revendeur détermine la base d'imposition par période de déclaration, l'administration admet qu'il puisse inscrire quotidiennement dans ce journal et, en principe, globalement, les recettes, TVA comprise, qu'il a réalisées.
Toutefois, celles provenant de la livraison de biens dont le prix par unité commerciale usuelle excède 250 EUR, taxe comprise, doivent faire l'objet d'une inscription distincte, avec indication de la nature du bien livré. Cette inscription peut, cependant, être remplacée par une inscription globale journalière lorsque les documents justificatifs requis mentionnent, outre le montant de la recette, l'indication précise de la nature du bien vendu (article 15, § 4, de l'arrêté royal n° 1 du 29.12.1992 relatif aux mesures tendant à assurer le paiement de la taxe sur la valeur ajoutée).
2. Facturier de sortie
Les livraisons de biens effectuées en application du régime de la marge bénéficiaire doivent être inscrites séparément des livraisons de biens pour lesquelles le régime normal de la taxe a été appliqué par l'assujetti-revendeur. Dans le cas où une comptabilité distincte n'est pas tenue, les livraisons effectuées sous le régime particulier de la marge bénéficiaire doivent être inscrites dans une colonne séparée du facturier de sortie de l'assujetti-revendeur.
Les livraisons de biens soumis au régime particulier de la marge bénéficiaire doivent être inscrites pour le montant du prix de vente, TVA comprise.
A la fin de chaque période de déclaration, l'assujetti-revendeur totalise, pour les livraisons effectuées sous le régime de la marge bénéficiaire au cours de la période considérée, le montant, taxe comprise, des ventes figurant à son facturier de sortie et des recettes figurant à son journal des recettes.
B. Clôture périodique du registre des achats
A la fin de chaque période de déclaration, l'assujetti-revendeur fait le total des montants inscrits, pendant cette période, dans les colonnes du registre des achats.
C. Calcul de la taxe due
1. Pour les opérations réalisées sous le régime particulier de la marge bénéficiaire durant la période de déclaration, à l'exception de la dernière période de déclaration de l'année
Dans ce cas, la marge bénéficiaire totale est égale à la différence entre :
a) le total des prix de vente des biens livrés par l'assujetti-revendeur au cours de la période de déclaration en application du régime de la marge bénéficiaire;
b) le total des prix d'achat des biens que l'assujetti-revendeur a acquis dans les conditions d'application du régime de la marge bénéficiaire au cours de la période de déclaration.
Afin de déterminer cette marge, l'assujetti-revendeur reporte au registre de comparaison, à la fin de chaque période de déclaration de l'année, la dernière exceptée, d'une part, le montant total des ventes qui figure, pour la période concernée, dans la colonne relative au régime de la marge bénéficiaire de son facturier de sortie et de son journal des recettes et, d'autre part, le montant total des achats qui figure pour cette période à son registre des achats.
La différence ainsi obtenue constitue la base d'imposition, taxe comprise, des opérations effectuées sous le régime de la marge bénéficiaire au cours de la période considérée, duquel la taxe due est extraite selon la formule suivante :
   Dxt   .
100 + t
où D représente la différence imposable, taxe comprise, et t représente le taux de la TVA
Le montant imposable obtenu après extraction de la taxe est reporté avec celui des opérations réalisées sous le régime normal, dans les grilles 01, 02 ou 03 de la déclaration périodique selon le taux applicable et la TVA due est reportée en grille 54 de ladite déclaration.
Le montant global des achats inscrits dans le registre des achats est reporté en grille 81.
Lorsque le montant reporté du registre des achats est supérieur au montant reporté du facturier de sortie et du journal des recettes, ce qui entraîne un solde négatif dans la grille « Différence imposable » du registre de comparaison, ce montant doit être reporté, précédé du signe « + », dans la case « Report de la période de déclaration précédente », de la colonne « Prix d'achat des biens achetés en application du régime particulier en Belgique » du registre des achats, et aucun montant n’est inscrit dans les grilles 01, 02, 03 et 54.
Le montant de ce report ne doit pas être pris en compte pour établir le montant total des achats à reprendre dans la grille 81 de la déclaration périodique.
2. Pour les opérations réalisées sous le régime particulier de la marge bénéficiaire durant la dernière période de déclaration de l'année
L'assujetti-revendeur est tenu d'établir annuellement un inventaire du stock des biens soumis au régime d'imposition de la marge bénéficiaire.
Cet inventaire permettra non seulement de tenir compte de la variation des stocks en calculant, sur une base annuelle, la marge bénéficiaire totale, mais aussi de déterminer, en prix d'achat, le montant total des biens vendus durant l'année.
Le montant de l'inventaire de départ (stock initial) augmenté du montant des achats effectués durant l'année, et diminué du montant de l'inventaire de clôture (stock final) donne, comme résultat, le montant des achats vendus.
La marge bénéficiaire totale pour la dernière période de déclaration de l'année est égale à la différence entre :
a) le total des prix de vente des livraisons de biens soumises au régime particulier de la marge bénéficiaire effectuées au cours de l'année;
b) et le total des prix d'achat des biens qui, au cours de la même année, ont été livrés par l'assujetti-revendeur en application du régime de la marge bénéficiaire (achats vendus), augmenté du montant déjà déclaré des marges bénéficiaires relatives aux périodes de déclaration précédentes de l'année considérée.
Le montant de la base imposable est extrait de la marge bénéficiaire totale comme décrit précédemment et est inscrit en grille 01, 02 ou 03 de la déclaration périodique selon le taux applicable. La taxe due est reportée en grille 54 de ladite déclaration.
En outre, une fois par an, dans la déclaration relative à la dernière période de déclaration de l’année (ou de l’exercice comptable), l’assujetti-revendeur doit, à des fins statistiques, inscrire en grille 00 le montant des biens vendus au cours de l’année écoulée sous le régime de la marge, valorisés à leur prix d’achat (achats vendus).
Exemple
Stock 1 janvier :
Achats :
Stock 31 décembre :
3.000 EUR
+ 15.000 EUR
- 5.000 EUR
Achats vendus :
13.000 EUR
Hypothèses : ventes à 21% = 20.000 EUR; marges déjà déclarées = 2.000 EUR.
Marge bénéficiaire de la dernière période de déclaration :
20.000 EUR - (13.000 EUR + 2.000 EUR) = 5.000 EUR.
TVA due :
5.000 x 21
   121
= 867,77 EUR
La base d'imposition, hors taxe, dégagée après extraction de la TVA (5.000 EUR - 867,77 EUR = 4.132,23 EUR) est reportée à la grille 03 de la déclaration périodique. La taxe due (867,77 EUR) est reportée à la grille 54 de ladite déclaration.
Le montant du stock final au 31 décembre (5.000 EUR) est reporté dans le registre des achats à la période de déclaration suivante. Pour des raisons statistiques, le montant total des biens vendus sous le régime de la marge bénéficiaire au cours de la période considérée, valorisés à leur prix d’achat (13.000 EUR), est reporté en grille 00 de la déclaration périodique.
Lorsque la marge totale relative à la dernière période de déclaration de l’année/exercice comptable, est négative :
elle ne peut pas être reportée dans le registre des achats pour l’année suivante (article 3, dernier alinéa de l’AR n° 53);
aucun montant n’est inscrit dans les grilles 01, 02 ou 03 de la déclaration;
le montant inscrit dans la grille 00 (achats vendus) doit être diminué du montant de cette marge négative.
Exemple
Hypothèses : Achats vendus = 13.000 EUR (cf exemple précédent)
Ventes à 21% = 15.000 EUR
Marges déjà déclarées = 4.000 EUR.
Marge bénéficiaire de la dernière période de déclaration:
15.000 EUR - (13.000 EUR + 4.000 EUR) = - 2.000 EUR
Comme la marge est négative, aucune TVA n’est due et aucun montant ne doit être inscrit en grille 03 et en grille 54 de la déclaration périodique.
Le montant des achats vendus diminué de la marge bénéficiaire négative (13.000 EUR - 2.000 EUR = 11.000 EUR) doit être inscrit en grille 00.
Il est à noter que lorsque l'exercice comptable ne correspond pas à l'année civile, l'assujetti-revendeur opère la régularisation annuelle dans la déclaration relative à la dernière période de déclaration de l'exercice comptable (QP n° 844 du 11.04.1997 de M. Van den Eynde.
II. Mode de détermination de la base d'imposition par livraison
A. En ce qui concerne les assujettis-revendeurs qui éprouveraient des difficultés à déterminer la base d'imposition par période de déclaration, en raison de la nature de leur activité économique ou de l'organisation de leur comptabilité, l'administration admet qu'ils calculent cette base par livraison, pour chaque bien considéré individuellement. Ce mode de détermination doit donc être appliqué à l'ensemble des biens soumis à ce régime particulier d'imposition.
Ce mode de détermination de la base d'imposition requiert une individualisation stricte des biens soumis au régime de la marge bénéficiaire, tant à l'achat qu'à la livraison. Pour cette raison, en ce qui concerne le journal des recettes, une inscription distincte dans le journal est nécessaire avec indication de la nature des biens vendus pour les recettes qui proviennent des livraisons de tous les biens, quel qu'en soit le prix par unité commerciale usuelle. Le mode de détermination de la base d'imposition par livraison implique le respect de la plupart des conditions requises pour l'application du mode de détermination de la base d'imposition par période de déclaration, à l'exception de la tenue du registre de comparaison et de l'exécution des opérations comptables qui en découlent, notamment la possibilité de report d'une période de déclaration à la période de déclaration suivante.
La tenue du registre de comparaison et les opérations comptables qui en découlent, notamment la possibilité de report d'une période de déclaration sur l'autre, sont en effet exclusivement réservées au mode de détermination de la base d'imposition par période de déclaration.
Lorsque la base d'imposition est déterminée par livraison et que le prix de vente est inférieur au prix d'achat pour une opération, celle-ci ne donne évidemment pas lieu à imposition. Mais, en contrepartie, la réalisation d'une marge bénéficiaire négative ne fait naître aucun droit au remboursement de la taxe. Cette perte ne peut pas, non plus, être reportée sur la marge bénéficiaire positive qui résulte d'une autre opération, étant donné que, par principe, la TVA est assise pour chaque opération individualisable sur la valeur qui est ajoutée du fait de l'intervention de l'assujetti-revendeur.
Il n'y a évidemment pas non plus de régularisation en fin d'exercice.
L'assujetti-revendeur doit organiser sa comptabilité de façon à ce que la base d'imposition et la TVA exigible puissent être déterminées pour chaque bien inscrit séparément. Cette comptabilité doit permettre l'application et le contrôle de la taxe sur la valeur ajoutée tant en ce qui concerne les opérations effectuées sous le régime normal de la taxe que celles qui sont accomplies sous le régime particulier d'imposition de la marge bénéficiaire.
En ce qui concerne la déclaration périodique, l’assujetti-revendeur doit, à des fins statistiques, inscrire en grille 00, lors de chaque déclaration, le montant des biens vendus sous le régime de la marge bénéficiaire au cours de la période de déclaration, valorisés à leur prix d’achat (lorsque la base imposable est déterminée, comme décrit au point I, par période de déclaration, cette inscription ne doit se faire qu’une fois par an, dans la dernière déclaration de l’année civile/comptable).
Lorsque la marge bénéficiaire calculée pour une livraison déterminée est négative, le montant inscrit dans la grille 00 doit être diminué du montant de cette marge négative.
B. Le passage au mode de détermination de la base d'imposition par livraison ne pose aucun problème particulier en matière de TVA lorsqu'il s'opère à la fin de l'année civile ou de l'année comptable. Les dispositions prévues pour le calcul de la taxe due pour les opérations réalisées sous le régime de la marge bénéficiaire pour la dernière période de déclaration, civile ou comptable, telles qu'exposées aux points 95 et suivants de la circulaire n° 1 du 02.01.1995, trouvent alors à s'appliquer (voir point I. C. 2. ci-avant).
Par contre, lorsqu'il s'opère dans le courant de l'année civile ou de l'année comptable, le passage du mode de détermination de la base d'imposition par période de déclaration au mode d'imposition par livraison n'est admis par l'administration que lorsque les conditions suivantes sont respectées.
a) le passage doit s'opérer à la fin d'un mois lorsque l'assujetti dépose des déclarations mensuelles, et à la fin d'un trimestre s'il dépose des déclarations trimestrielles;
b) le dernier jour de la période de déclaration pour laquelle la marge bénéficiaire est déterminée par période de déclaration, un inventaire du stock des biens soumis au régime particulier d'imposition de la marge bénéficiaire doit être établi;
c) la marge bénéficiaire pour la dernière période de déclaration pour laquelle la marge bénéficiaire est établie par période de déclaration, est déterminée de la même manière que celle prévue pour le calcul de la marge bénéficiaire de la dernière période de déclaration de l'année civile ou comptable lorsque la marge bénéficiaire est déterminée par période de déclaration. Le montant total des biens vendus pendant les périodes de déclarations écoulées pendant l'année civile ou comptable, valorisés à leur prix d'achat, doit être inscrit dans la grille 00 de la dernière déclaration pour laquelle il est fait usage du mode de détermination de la marge bénéficiaire par période de déclaration;
d) pour un même assujetti, les méthodes de détermination de la marge bénéficiaire par période de déclaration et par livraison ne peuvent en aucun cas être appliqués simultanément;
e) la méthode de détermination de la marge bénéficiaire par livraison doit alors être appliquée au moins jusqu'au 31 décembre de la deuxième année civile qui suit celle au cours de laquelle le passage au mode de détermination de la marge bénéficiaire par livraison a été effectuée.
520/11. Opérations intracommunautaires.
I. Biens d'occasion, objets d'art, de collection ou d'antiquité, livrés en application du régime particulier d'imposition de la marge bénéficiaire et expédiés ou transportés d'un Etat membre vers un autre Etat membre par l'assujetti-revendeur, par l'acquéreur ou pour leur compte.
La livraison de biens d'occasion, d'objets d'art, de collection ou d'antiquité qui sont expédiés ou transportés d'un Etat membre vers un autre par l'assujetti-revendeur, par l'acquéreur ou pour leur compte, effectuée en application du régime particulier d'imposition de la marge bénéficiaire, n'est pas exemptée dans l'Etat membre de départ de l'expédition ou du transport. Corrélativement, l'acquisition intracommunautaire de ces biens n'est pas soumise à la taxe dans l'Etat membre d'arrivée.
Dans cette optique, l'exemption de la taxe ne s'applique pas aux livraisons intracommunautaires de biens d'occasion, d'objets d'art, de collection ou d'antiquité que l'assujetti-revendeur effectue en Belgique sous le régime particulier d'imposition de la marge bénéficiaire (Code, art. 39bis, alinéa 1er, 1°, 3° et 4°). Par conséquent, ces livraisons intracommunautaires ne doivent pas être reprises par l'assujetti-revendeur dans le « Relevé à la TVA des opérations intracommunautaires ».
En outre, les acquisitions intracommunautaires de biens d'occasion, d'objets d'art, de collection ou d'antiquité que l'assujetti-revendeur effectue en Belgique, ne sont pas soumises à la taxe lorsque le fournisseur est soit un assujetti-revendeur agissant en tant que tel et que le bien acquis a été soumis à la taxe conformément au régime particulier d'imposition de la marge bénéficiaire, dans l'Etat membre du départ de l'expédition ou du transport, soit un organisateur de ventes aux enchères publiques agissant en tant que tel et que le bien acquis, autre qu'un moyen de transport d'occasion, a été soumis à la taxe, conformément au régime particulier des ventes aux enchères publiques, dans l'Etat membre du départ de l'expédition ou du transport (Code, art. 25ter, § 1er, alinéa 2, 4°).
De ce qui précède, il résulte que, pour les livraisons intracommunautaires à titre onéreux de biens visés pour lesquels l'assujetti-revendeur établi en Belgique applique le régime particulier d'imposition de la marge bénéficiaire, la TVA est exigible en Belgique sur la marge bénéficiaire que cet assujetti-revendeur réalise, que l'acquéreur soit un particulier, un assujetti ou une personne morale non assujettie.
Le régime des ventes à distance en vertu duquel, dans certaines conditions, le lieu de la livraison est déplacé de l'endroit où commence le transport des biens concernés, à celui de l'arrivée de ces biens à destination, ne s'applique pas aux livraisons de biens soumises au régime particulier d'imposition de la marge bénéficiaire (v. section 4 ci-dessus).
II. Acquisitions intracommunautaires en Belgique de biens d'occasion, d'objets d'art, de collection ou d'antiquité, effectuées à titre onéreux par un assujetti-revendeur
Selon la qualité du vendeur dans l'Etat membre de départ de l'expédition ou du transport, la livraison de tels biens par l'assujetti-revendeur peut ou ne peut pas être effectuée en application du régime particulier d'imposition de la marge bénéficiaire.
A. Le vendeur dans l'Etat membre d'origine est une personne non assujettie
Ni la vente, ni l'acquisition intracommunautaire ne sont taxables, et les biens peuvent être soumis par l'assujetti-revendeur au régime particulier d'imposition de la marge bénéficiaire.
B. Le vendeur dans l'Etat membre d'origine est un assujetti agissant en tant que tel, autre qu'un assujetti-revendeur ou qu'un organisateur de ventes aux enchères publiques
1. La livraison effectuée par cet assujetti est exonérée conformément à l'article 136, a et b de la Directive 2006/112/CE
Sont visées, les livraisons de biens qui n'ont pas fait l'objet d'un droit de déduction, soit parce qu'ils ont été affectés exclusivement à une activité exonérée, soit parce qu'ils sont exclus de ce droit par la législation nationale.
Dans cette hypothèse, la livraison intracommunautaire de ces biens est exonérée de la taxe dans l'Etat membre de départ et l'acquisition intracommunautaire corrélative est soumise à la TVA en Belgique sur base de l'article 25ter, § 1er, du Code. Toutefois, cette acquisition est exonérée en vertu de l'article 40, § 1er, 1°, a, du Code, dans la mesure où la livraison du même bien par un assujetti est, en tout état de cause, exemptée à l'intérieur du pays, si bien qu'aucune taxe n'est due en raison de cette opération.
Les biens acquis de la sorte peuvent être soumis au régime de la marge bénéficiaire par l'assujetti-revendeur.
2. La livraison est effectuée par l'assujetti en application d'un régime de la franchise de taxe prévu aux articles 282 à 292 de la Directive 2006/112/CE, comparable à celui visé par l'article 56bis, du Code
Puisque le fournisseur franchisé ne peut pas opérer la déduction de la taxe qu'il a payée en amont, l'assujetti-revendeur achète un bien « TVA rémanente comprise ».
L'acquisition intracommunautaire de ce bien n'est pas taxable.
Dans la mesure où le bien constituait un bien d'investissement dans le chef du vendeur, il peut être soumis par l'assujetti-revendeur au régime particulier d'imposition de la marge bénéficiaire.
3. La livraison est effectuée par l'assujetti en application du régime normal de la taxe
La livraison intracommunautaire du bien est exonérée de la TVA dans l'Etat membre d'origine. L'acquisition intracommunautaire en Belgique de ce bien est soumise à la TVA sur la base de l'article 25ter, § 1er, du Code. Cette taxe est déductible selon les règles normales.
La vente du bien par l'assujetti-revendeur est soumise en Belgique au régime normal de la taxe.
C. Le vendeur dans l'Etat membre d'origine est un assujetti-revendeur ou un organisateur de ventes aux enchères publiques, agissant en tant que tel
1. Soit il a livré le bien d'occasion, l'objet d'art, de collection ou d'antiquité en application du régime d'imposition de la marge bénéficiaire ou du régime particulier des ventes aux enchères publiques.
L'acquisition intracommunautaire du bien n'est pas soumise à la taxe en Belgique sur la base de l'article 25ter, § 1er, 4°, du Code
Ce bien peut être soumis par l'assujetti-revendeur au régime particulier de la marge bénéficiaire.
2. Soit il n'a pas - ou n'a pas pu - livrer le bien d'occasion, l'objet d'art, de collection ou d'antiquité en application du régime d'imposition de la marge bénéficiaire ou du régime particulier des ventes aux enchères publiques
La livraison intracommunautaire du bien est exonérée de la TVA dans l'Etat membre d'origine. L'acquisition intracommunautaire en Belgique de ce bien est soumise à la taxe sur la base de l'article 25ter, § 1er, du Code et la taxe est déductible selon les règles normales.
La vente du bien par l'assujetti-revendeur est soumise en Belgique au régime normal de la taxe.
III. Opérations assimilées à des livraisons/acquisitions intracommunautaires
A. Transfert
Tout bien d'occasion, objet d'art, de collection ou d'antiquité soumis par l'assujetti-revendeur au régime particulier d'imposition de la marge bénéficiaire et expédié ou transporté par lui ou pour son compte, au départ d'un Etat membre, à destination d'un autre Etat membre en vue de faire éventuellement l'objet d'une vente dans cet autre Etat membre, constitue en principe un transfert (Code, art. 12bis).
Ce transfert est assimilé dans l'Etat membre de départ à une livraison de bien à titre onéreux et, dans l'Etat membre d'arrivée de l'expédition ou du transport, l'affectation du bien d'occasion, de l'objet d'art, de collection ou d'antiquité ainsi transféré est assimilée à une acquisition intracommunautaire à titre onéreux (Code, art. 25quater, § 1er).
Le transfert susvisé n'est pas exempté de la taxe dans l'Etat membre de départ (Code, art. 39bis, alinéa 1er, 4°). La base d'imposition pour la perception de la taxe relative à ce transfert est constituée par la marge bénéficiaire que l'assujetti-revendeur se porte théoriquement en compte pour cette « livraison à soi-même ». Cette base d'imposition est donc, en principe, égale à zéro.
L'acquisition intracommunautaire qui a lieu dans l'Etat membre d'arrivée des biens expédiés ou transportés n'est pas soumise à la taxe.
L'assujetti-revendeur n'est pas tenu d'établir le document visé à l'article 2 de l'arrêté royal n° 1. Il ne doit pas non plus reprendre le transfert dans son « Relevé à la TVA des opérations intracommunautaires ». Cependant, afin de pouvoir suivre les biens transférés au départ de la Belgique de manière telle que le lieu où ils se trouvent soit toujours connu, ces biens doivent être inscrits dans le registre visé aux articles 23 et 24 de l'arrêté royal n° 1.
B. Non-transfert
Tout bien d'occasion, objet d'art, de collection ou d'antiquité soumis par l'assujetti-revendeur au régime particulier d'imposition de la marge bénéficiaire et expédié ou transporté par lui ou pour son compte, au départ d'un Etat membre, à destination d'un autre Etat membre en vue d'y être utilisé durant une période qui ne peut excéder 24 mois, ne constitue pas un transfert lorsque l'importation du même bien en provenance d'un pays tiers dans l'optique d'une utilisation temporaire, pourrait bénéficier du régime d'admission temporaire en exonération totale des droits à l'importation (Code, art. 12bis, alinéa 2, 6°). Les biens font alors l'objet d'un non-transfert.
Ainsi, les biens suivants peuvent notamment faire l'objet d'un non-transfert (Règlement CEE n° 2913/92 du Conseil du 12.10.1992 fixant le Code douanier intracommunautaire, articles 137 et suivants; Règlement CEE n° 2454/93 de la Commission du 02.07.1993, articles 670 et suivants) :
1° les biens destinés à être présentés ou utilisés à une exposition, une foire, un congrès ou une manifestation similaire;
2° les biens d'occasion expédiés ou transportés en vue d'une vente aux enchères;
3° les biens expédiés ou transportés dans le cadre d'un contrat de vente sous réserve d'essais satisfaisants;
4° les œuvres d'art expédiées ou transportées pour être exposées en vue d'être éventuellement vendues;
5° les envois à vue de pelleteries confectionnées, bijoux, tapis et articles de joaillerie, à condition que leurs caractéristiques particulières empêchent leur importation comme échantillons.
Le non-transfert de ces biens n'est pas assimilé dans l'Etat membre de départ du transport ou de l'expédition à une livraison à titre onéreux. Dans l'Etat membre d'arrivée de l'expédition ou du transport, leur affectation n'est pas assimilée à une acquisition intracommunautaire à titre onéreux. Quand ils sont expédiés au départ de la Belgique, ces biens doivent être repris dans le registre visé aux articles 23 et 24 de l'arrêté royal n° 1.
Toutefois, il est à signaler que les envois susvisés ne peuvent être qualifiés de non-transfert que tant qu'il est satisfait à la condition d'utilisation temporaire du bien concerné sur le territoire d'un autre Etat membre pour une période qui ne peut excéder 24 mois. Lorsque le bien transféré est vendu, il n'est plus satisfait à cette condition d'utilisation temporaire. A ce moment, le non-transfert se transforme en transfert et l'affectation du bien concerné est assimilée à une acquisition intracommunautaire à titre onéreux. Dès cet instant, le régime, exposé sous le point A ci-dessus, relatif au transfert de biens soumis par l'assujetti-revendeur au régime particulier d'imposition de la marge bénéficiaire entre en application.
520/12. Dispositions particulières.
I. Moyens de transport d'occasion
A. Notions
Par moyens de transport, il faut entendre, au sens du régime particulier d'imposition de la marge bénéficiaire :
1° les voitures automobiles, motocyclettes et autres véhicules terrestres à tous moteurs, et leurs remorques (p.ex. une caravane);
2° les yachts, bateaux et canots de plaisance;
3° les avions, hydravions, hélicoptères et autres appareils analogues, ainsi que les planeurs.
Pour l'application de ce régime, il faut entendre par moyens de transport d'occasion, les moyens de transport susceptibles de remploi, en l'état ou après réparation.
Outre les moyens de transport neufs, cette définition exclut :
1° les moyens de transport qui, avant leur revente, ont subi des transformations telles qu'aucune identification n'est possible entre leur état d'origine et celui au moment de la revente (p.ex. : une camionnette transformée en minibus ou en motorhome);
2° les moyens de transport qui ne sont pas susceptibles d'être réemployés comme tels (p.ex. : une carcasse de véhicule réduite à l'état de mitraille).
B. Régime spécial de taxation des moyens de transport neufs
En vertu de l'article 58, § 4, 9°, du Code, sont exclues du régime particulier d'imposition de la marge bénéficiaire, les livraisons de moyens de transport neufs au sens de l'article 8bis, § 2, du Code effectuées dans les conditions prévues à l'article 39bis, alinéa 1er, 2°, du Code.
En effet, le régime transitoire en matière de TVA applicable à l'ensemble des Etats membres a prévu un régime spécial pour les moyens de transport neufs. L'attention est attirée sur le fait que cette notion de moyens de transport neufs ne s'applique qu'en matière de trafic intracommunautaire entre les Etats membres.
En toute hypothèse, la taxe revient, pour ces biens, à l'Etat membre de consommation, et ceci par dérogation aux principes généraux du régime particulier d'imposition de la marge bénéficiaire qui rendent la taxe exigible en Belgique pour les livraisons de biens soumises à ce régime, expédiés ou transportés par le vendeur, par l'acheteur ou pour leur compte, hors de la Belgique mais à l'intérieur de la Communauté.
En ce qui concerne le régime spécial de taxation des moyens de transport neufs, il est renvoyé au chapitre IXbis.
C. Etablissement d'un bordereau d'achat ou réception d'une facture
Lors de l'achat à une personne non assujettie ou à un assujetti qui ne réalise que des livraisons de biens ou des prestations de services exonérées par l'article 44, § 2, 13°, du Code, l'assujetti-revendeur est tenu de délivrer un bordereau d'achat indiquant, notamment, les éléments nécessaires pour déterminer l'opération, comme la dénomination usuelle du moyen de transport livré, la marque, le modèle, le millésime, la cylindrée, la puissance du moteur, le modèle de la carrosserie, le numéro du châssis et la date de la première mise en circulation de ce moyen de transport.
Lors de l’achat à un assujetti bénéficiant du régime prévu à l’article 56bis, du Code, ou auprès d’un autre assujetti-revendeur, ceux-ci émettent à l’assujetti-revendeur une facture reprenant les mentions prescrites par l’article 5 de l’arrêté royal n° 1 du 29.12.1992.
D. Moyens de preuve
Un des éléments concourant à prouver qu'un moyen de transport a été acheté auprès d'une des personnes énumérées sous le numéro 520/8, II, 1° à 4°, est constitué par la production d'une attestation, ou d'une copie signée par le fournisseur, dans laquelle ce dernier certifie sa qualité et déclare n'avoir pu exercer aucun droit à déduction, à restitution ou à exonération de la TVA lors de l'achat, de l'acquisition intracommunautaire ou de l'importation du moyen de transport livré à l'assujetti-revendeur.
Après avoir été complétée et signée par le fournisseur, l'attestation est remise, au moment de la livraison du moyen de transport, à l'assujetti-revendeur qui l'annexe au document établi pour constater l'achat (bordereau ou facture), accompagnée d'une copie du certificat d'immatriculation dans les cas où, conformément à la réglementation relative à l'immatriculation des véhicules à moteur, ce document est requis.
En cas de revente, sous le régime de la marge bénéficiaire, d'un moyen de transport à un autre assujetti-revendeur, l'assujetti-revendeur agissant en tant que vendeur est tenu de délivrer l'original de l'attestation et le certificat d'immatriculation à l'autre assujetti-revendeur. En ce qui le concerne, il doit garder une copie de ces documents et la joindre au bordereau d'achat ou à la facture constatant l'opération. En fin de chaîne, lorsque le moyen de transport est livré à un client-consommateur final, l'assujetti-revendeur ayant réalisé cette livraison conserve en même temps que la facture émanant du précédent assujetti-revendeur, une copie du certificat d'immatriculation ainsi que l'original de l'attestation.
A défaut de produire les pièces susvisées, l'assujetti-revendeur doit pouvoir établir la preuve requise au moyen d'un ensemble de documents concordants comme, notamment, la facture relative à la livraison émise par le fournisseur ou le bordereau d'achat signé par lui, les bons de commande, les contrats, les documents de transport et les preuves de paiement relatifs au moyen de transport et à la livraison de celui-ci.
E. Vente à des invalides ou à des handicapés
L'application du régime normal de la taxe est requise pour la livraison d'une voiture automobile d'occasion à un invalide ou à un handicapé qui peut et veut bénéficier de l'avantage du taux réduit et de la restitution prévue par l'article 77, § 2, du Code.
F. Assureurs
Les assureurs qui vendent régulièrement des moyens de transport d'occasion dont ils ont acquis la propriété par délaissement des assurés (assurance contre le vol ou sinistre total) ont, lorsqu'ils agissent dans les conditions du point 6 de la circulaire n° 2 du 02.01.1995, la qualité d'assujetti-revendeur, pour l'application du régime d'imposition de la marge bénéficiaire, à l'égard de la vente desdits moyens de transport d'occasion dont ils ont acquis la propriété auprès des assurés. Pour autant que ceux-ci soient des personnes qui n'ont pu exercer aucun droit à déduction, exonération ou restitution de la TVA lors de l'achat, de l'acquisition intra-communautaire ou de l'importation de leur moyen de transport, le régime de la marge bénéficiaire est applicable à leur revente par les assureurs susvisés (Décision n° E.T.10.212 du 10.08.1993).
G. Leasing de véhicules
Dans l’exécution d’un contrat de leasing d’un véhicule, il se peut qu’en fin de contrat, les situations particulières suivantes se présentent :
soit que, l’option d’achat n’étant pas levée par la société preneuse du leasing, le véhicule est repris par la société de leasing pour être immédiatement revendu avec TVA mais pour un prix égal à la valeur résiduelle du contrat de leasing, à l’administrateur ou au gérant de la société preneuse en leasing;
soit encore que la société preneuse de leasing lève l’option et, de même, revend immédiatement le véhicule pour un prix dérisoire égal à la valeur résiduelle du contrat de leasing, à l’administrateur, au gérant ou encore à un membre du personnel de cette société.
Lorsque, ayant ainsi racheté le véhicule, le particulier, qui n’a aucun droit à déduction, exemption ou restitution de la TVA, revend ensuite celui-ci, avant toute immatriculation en son nom auprès de la DIV, à un assujetti-revendeur, il y a lieu d'appliquer la solution suivante.
S'il s'agit d'une opération occasionnelle dans le chef du particulier, l’assujetti-revendeur peut, lors de la revente du véhicule, appliquer le régime de la marge bénéficiaire. Dans le cas contraire, le particulier acquiert la qualité d’assujetti, et les véhicules ainsi rachetés en fin de leasing devront être revendus sous le régime normal de la TVA avec paiement de la taxe sur le prix total, tant par le « particulier » concerné que par l’assujetti-revendeur.
II. Objets d'art, de collection ou d'antiquité
A. Importation d'objets d'art, de collection ou d'antiquité. - Achat d'objets d'art auprès de certains assujettis, autres que des assujettis-revendeurs
1. Option pour l'application du régime particulier
Pour les livraisons d'objets d'art, de collection ou d'antiquité qu'il a importés au taux réduit et pour les livraisons d'objets d'art qu'il a acquis au taux réduit, l'assujetti-revendeur peut opter pour l'application du régime d'imposition de la marge bénéficiaire. L'exercice de cette option recouvre l'ensemble des livraisons des objets concernés et vaut pour deux années civiles au moins (Code, art. 58, § 4, 4°).
Conformément à la rubrique XXI, § 1er, du tableau A de l'annexe à l'arrêté royal n° 20, du 20.07.1970, fixant les taux de la taxe sur la valeur ajoutée et déterminant la répartition des biens et des services selon ces taux, le taux réduit est applicable :
à l’importation d’objets d’art, de collection, ou d’antiquité;
aux livraisons d’objets d’art effectuées;
par leur auteur ou par ses ayants droit;
ou, à titre occasionnel, par un assujetti autre qu’un assujetti-revendeur, quand celui-ci a lui-même importé ces objets d’art, quand ces objets lui ont été livrés par leur auteur ou par ses ayants droit ou quand ils lui ont ouvert un droit à déduction totale de la taxe;
aux acquisitions intracommunautaires d’objets d’art quand, dans l’état membre du départ de l’expédition ou du transport de ces objets acquis, le fournisseur est :
soit l’auteur ou ses ayants droit;
soit un assujetti autre qu’un assujetti-revendeur agissant à titre occasionnel, quand cet assujetti-revendeur a lui même importé ces objets d’art, quand ces objets lui ont été livrés par leur auteur ou par ses ayants droits, ou quand ils lui ont ouvert un droit à déduction totale de la TVA.
L'option pour l'application du régime particulier de la marge implique dès lors que l'assujetti-revendeur ne soit pas autorisé à déduire de la taxe dont il est redevable :
a) la taxe due ou acquittée pour les objets d'art, de collection ou d'antiquité qu'il a lui-même importés;
b) la taxe due ou acquittée pour les objets d'art qui lui sont ou lui seront livrés par leur auteur ou par ses ayants droit;
c) la taxe due ou acquittée pour les objets d'art qui lui sont ou lui seront livrés par un assujetti autre qu'un assujetti-revendeur.
La vente par l'assujetti-revendeur, sous le régime particulier d'imposition de la marge bénéficiaire, des objets d'art, de collection ou d'antiquité ainsi importés, de même que la vente des objets d'art ainsi acquis, s'effectue au taux normal de la TVA.
Quant aux modalités d'exercice de l'option et à la détermination du prix d'achat à prendre en considération au fin de l'inscription dans le registre des achats des biens visés, il est renvoyé à la circulaire n° 1 du 02.01.1995.
2. Vente sous le régime normal de la taxe
Pour chaque livraison d'objets d'art, de collection ou d'antiquité ainsi importés et d'objets d'art ainsi acquis pour laquelle l'assujetti-revendeur a opté pour le régime particulier d'imposition de la marge bénéficiaire, il peut appliquer le régime normal de la taxe. Dans ce cas, il est autorisé à déduire de la taxe dont il est redevable, la taxe due ou acquittée en amont.
Ce droit à déduction prend naissance au moment de l'exigibilité de la taxe due en raison de la livraison pour laquelle l'assujetti-revendeur opte en faveur du régime normal de la taxe.
L'assujetti-revendeur doit être en possession des documents mentionnés à l'article 3 de l'arrêté royal n° 3 du 10.12.1969 pour pouvoir exercer son droit de déduction. En vertu de l'article 60, § 3, du Code, il est tenu de conserver ces pièces pendant 7 ans à compter du 1er janvier de l'année qui suit leur date d’émission.Lorsque l'assujetti-revendeur applique, au moment de la revente de ces biens, le régime normal de la taxe ou une exonération, il procède aux mêmes régularisations que celles auxquelles il est tenu quand, pour un bien qu'il a acheté en Belgique ou dans un autre Etat membre et qu'il a inscrit dans le registre des achats, il applique, au moment de la revente, le régime normal de la taxe ou une exonération.
Le taux de la TVA applicable à la vente, sous le régime normal de taxation, d'objets d'art, de collection ou d'antiquité est le taux normal.
B. Livraisons d'objets d'art, de collection ou d'antiquité par un assujetti-revendeur allemand
Pour les livraisons, par un assujetti-revendeur, d'objets d'art, de collection ou d'antiquité, la république fédérale d'Allemagne est autorisée à appliquer un régime qui, au niveau des modalités d'application, déroge au régime particulier de la marge bénéficiaire. A ce propos, il est renvoyé au n° 118 de la circulaire n° 1 du 02.01.1995.
III. Ventes publiques de biens d'occasion, d'objets d'art, de collection ou d'antiquité
En principe, les règles générales du régime d'imposition de la marge bénéficiaire sont applicables aux ventes publiques des biens visés effectuées par un assujetti-revendeur, qu'il agisse pour son compte ou pour compte d'autrui en vertu d'un contrat de commission à l'achat ou à la vente.
Lors de telles ventes, des situations particulières peuvent, toutefois, se rencontrer. A ce sujet, il est renvoyé aux n°s 119 à 140 de la circulaire n° 1 du 02.01.1995.
520/13. Divers.
I. Exportation et vente à des organisations internationales ou sous le régime diplomatique et consulaire
Sont exonérées de la TVA, l'exportation par l'assujetti-revendeur de biens d'occasion, d'objets d'art, de collection ou d'antiquité, ainsi que la livraison, par cet assujetti-revendeur, de tels biens et objets à des organisations internationales, des missions diplomatiques ou des postes consulaires, établies en Belgique. L'exemption n'est pas applicable pour les livraisons faites aux membres des organisations internationales, des missions diplomatiques ou des postes consulaires, établies en Belgique, indépendamment du fait qu'ils ont un statut diplomatique ou non. L'application de l'exemption sur des livraisons faites aux organisations internationales, missions diplomatiques ou postes consulaires ou à leurs membres, établis dans un autre Etat membre de l'UE, dépend des conditions imposées par l'Etat membre d'établissement. L'assujetti-revendeur doit pouvoir justifier, à toute requête de l'administration, le droit à l'exemption qu'il a invoquée. Afin de pouvoir appliquer l'exonération, une régularisation est effectuée de la même manière que celle pratiquée lorsque l'assujetti-revendeur opte pour l'application du régime normal de la taxe pour une livraison donnée. En outre, la mention « exonération » doit être inscrite dans la colonne 4 du registre des achats (v. aussi le n° 278/3).
II. Prélèvement par l'assujetti-revendeur, pour ses besoins privés, de biens achetés en vue de la vente sous le régime de la marge bénéficiaire
Etant donné que l'achat, l'acquisition intracommunautaire ou l'importation des biens concernés n'ont pas ouvert de droit à déduction dans le chef de l'assujetti-revendeur, les règles normales en matière de prélèvements ne peuvent lui être appliquées.
Néanmoins, il est nécessaire de pouvoir suivre la destination qui est donnée aux biens prélevés afin, notamment, de vérifier si les éventuelles pertes résultant de la revente ultérieure sont justifiées, si le nombre de prélèvements est bien en rapport avec le nombre de ventes de biens réalisées, etc. De plus, lorsque le bien prélevé avait été inscrit lors de son achat au registre des achats, l'assujetti-revendeur a, par le fait du report au registre de comparaison relatif à la période de déclaration pendant laquelle a eu lieu l'achat, diminué sa « différence imposable » à concurrence du prix d'achat du bien prélevé.
Les prélèvements ont pour effet qu'au prix total des ventes durant cette période de déclaration, doit être ajouté le prix d'achat des biens prélevés pour un même taux de TVA.
Le document interne établi pour constater ce prélèvement mentionnera outre les éléments prévus à l'article 5, § 2, de l'arrêté royal n° 1, le prix d'achat du bien prélevé mais sans qu'aucune TVA n'y apparaisse, la taxe n'étant pas due sur cette opération.
En d'autres termes, l'inscription du montant figurant sur le document interne établi doit être effectuée dans la colonne du facturier de sortie relative aux opérations soumises au régime de la marge bénéficiaire.
Les mêmes règles doivent être suivies pour les biens que l'assujetti-revendeur utilise à des fins privées lors de la cessation de son activité.
Lorsque le bien prélevé est à nouveau soumis au régime de la marge bénéficiaire en vue de la vente, la dépréciation éventuelle résultant de son utilisation pourra être répercutée dans le prix d'achat qui figure sur le bordereau d'achat (dans le cas où le prélèvement a été effectué pour les besoins privés de l'assujetti-revendeur) ou sur le document interne (dans le cas où il a été effectué pour les besoins de son activité économique) que l'assujetti-revendeur doit se délivrer pour justifier la réinscription du bien ou de l'objet dans le registre des achats.
La comparaison entre le prix de vente du bien ayant fait l'objet du prélèvement et le montant mentionné au registre des achats lors de sa réinscription ne peut faire apparaître une marge bénéficiaire négative.
Quant aux formalités et aux conditions auxquelles est soumis le prélèvement d'un bien d'occasion, d'un objet d'art, de collection ou d'antiquité, il est renvoyé aux circulaires n°s 1 du 02.01.1995 et 2 du 02.01.1995.
Il est à noter que la circulaire n° 9 du 30.07.1985 qui traite du régime particulier applicable aux prélèvements de voitures et de voitures mixtes ne trouve pas à s'appliquer aux véhicules soumis au régime particulier d'imposition de la marge bénéficiaire. Par ailleurs, le nombre de moyens de transport prélevés par l'assujetti-revendeur doit être en rapport avec le nombre de ventes de moyens de transport qu'il a réalisées.
III. Utilisation par l'assujetti-revendeur, pour son activité économique, de biens achetés en vue de la vente sous le régime de la marge bénéficiaire
En ce qui concerne l'établissement d'un document interne constatant l'opération ainsi que l'inscription de ce document dans le facturier de sortie, il est procédé de la même manière que celle exposée sous le point II ci-dessus. De plus, il doit être procédé à l'inscription de l'opération concernée dans le facturier d'entrée sans, bien entendu, déduction de la TVA.
Quant aux formalités et aux conditions relatives à cette utilisation, ainsi que la procédure à suivre en cas de vente subséquente, il est renvoyé aux circulaire n° 1 du 02.01.1995 et n° 2 du 02.01.1995.
IV. Cession d'une universalité de biens ou d'une branche d'activité comprenant des biens soumis au régime de la marge bénéficiaire
En vertu de l'article 11 du Code, n'est pas considérée comme une livraison, la cession, à titre onéreux ou à titre gratuit, sous forme d'apport en société ou autrement, d'une universalité de biens ou d'une branche d'activité, lorsque le cessionnaire est un assujetti qui pourrait déduire tout ou partie de la taxe si elle était due en raison de la cession. En ce cas, le cessionnaire est censé continuer la personne du cédant.
Le dispositif mis en place par l'article 11 du Code n'autorise la cession d'une universalité de biens ou d'une branche d'activité sans débition de la taxe que dans la mesure où les biens qui font l'objet de cette cession sont soumis au régime normal de la taxe.
Toutefois, le passage au régime normal des biens soumis au régime de la marge bénéficiaire ôterait au cessionnaire toute possibilité d'appliquer, en ce qui le concerne, le régime de la marge bénéficiaire sur les biens.
Etant donné la fiction de continuation de la personne du cédant inscrite dans l'article 11 du Code, le cessionnaire reprend les droits et obligations du cédant; c'est pourquoi l'administration admet que les biens passent dans l'actif commercial du cessionnaire sous le même régime que celui qui leur était appliqué par le cédant.
Le stock de biens soumis au régime de la marge bénéficiaire du cédant pourra dès lors passer dans l'actif commercial du cessionnaire pour un prix comprenant la taxe afférente à la marge bénéficiaire, tandis que les autres éléments qui font l'objet de la cession pourront être cédés en application de l'article 11 susvisé.
Dans le chef du cédant, la cession des biens soumis au régime particulier d'imposition de la marge bénéficiaire est à considérer comme toute autre livraison de biens effectuée sous ce régime.
Dès lors, les montants provenant de la cession de ces biens doivent être repris dans la colonne du facturier de sortie du cédant relative à la marge bénéficiaire.
L'assujetti cessionnaire doit remettre à l'office de contrôle de la TVA dont il relève, dans un délai d'un mois à compter de la cession et en double exemplaire, un inventaire des biens compris dans la cession et acquis avec application du régime de la marge bénéficiaire.
L'inventaire doit indiquer, pour chaque bien considéré séparément, les mêmes mentions que celles qui doivent figurer sur une facture ainsi que la valeur exprimée en prix d'achat.
[TOP]
Section 6. - Régime particulier applicable aux services de télécommunication, de radiodiffusion et de télévision et services fournis par voie électronique - Mini-guichèt unique en matière de TVA (Mini-one-stop shop)
[Table des matières]
521. Cadre légal et portée du régime spécial.
L’article 5 de la directive 2008/8/CE du Conseil du 12.02.2008 modifiant la directive 2006/112/CE relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée en ce qui concerne le lieu des prestations de services, modifie, avec effet au 01.01.2015, un certain nombre de règles relatives au lieu d’imposition des services de télécommunication, de radiodiffusion et de télévision et des services fournis par voie électronique à des personnes non assujetties.
C’est ainsi qu’à partir du 01.01.2015, ces trois catégories de services fournis à des personnes non assujetties sont imposées dans l’Etat membre où le preneur du service est établi ou dans lequel il a son domicile ou sa résidence habituelle (ci-après dénommé « Etat membre de consommation »), indépendamment de l’endroit où le prestataire de services est établi.
L'article 18, § 1er, alinéa 2, 14°, du Code, précise les notions de services de radiodiffusion, de télévision ou de télécommunication.
L'article 18, § 1er, alinéa 2, 16°, du Code, précise les notions de services fournis par voie électronique.
Par ailleurs, l'article 21bis, § 2, 9°, du Code, prévoit que le lieu des prestations de services fournies à un non assujetti est l'endroit où le preneur de services est établi ou a son domicile ou sa résidence habituelle, lorsque la prestation a pour objet :
a) des services de télécommunication;
b) des services de radiodiffusion et de télévision;
c) des services fournis par voie électronique.
En vue de simplifier les obligations des prestataires de services concernés et d’éviter qu’ils ne doivent s’identifier dans chaque Etat membre pour pouvoir s’acquitter de leurs obligations TVA, est mis en place simultanément dans la Communauté un système de mini-guichet unique facultatif, dit « Mini One Stop Shop » (MOSS) en vue de permettre à ces assujettis de remplir toutes leurs obligations via un seul Etat membre d’identification (dépôt d’une seule déclaration électronique trimestrielle qui reprend par Etat membre concerné le chiffre d’affaire réalisé et la TVA due).
L’article 5, 15), de la directive 2008/8/CE introduit pour ces motifs un régime particulier facultatif (ci-après dénommé « mini-guichet unique MOSS UE ») pour les assujettis établis dans la Communauté mais non dans l’Etat membre de consommation. Il concerne les articles 369bis à 369duodecies de la directive.
Ce régime particulier pour les assujettis établis dans la Communauté mais non dans l’Etat membre de consommation est repris dans l'article 58quater (nouveau) du Code.
Un régime particulier semblable existe déjà depuis le 01.07.2003 pour les assujettis non établis dans la Communauté qui fournissent par voie électronique des services à des personnes non assujetties.
Ce régime particulier était repris dans l'article 58bis du Code. Il a fait l'objet de la circulaire n° 9 du 12.08.2003 relative au « Commerce électronique ».
En vertu de l'article 109 du Code, l'application de ce régime particulier avait été prolongée jusqu'au 31.12.2014 (article 357 de la Directive n° 2006/112/CE modifiée par la Directive 2006/138/CE).
A partir du 01.01.2015, ce régime particulier est étendu aux services de télécommunication, de radiodiffusion et de télévision et devient définitif.
L’article 5, 10) à 14), de la directive 2008/8/CE adapte en conséquence les articles 358bis à 369 de la directive TVA réglant ce régime particulier (ci-après dénommé « mini-guichet unique MOSS non UE »).
Ce régime particulier pour les assujettis non établis dans la Communauté est repris dans l’article 58ter (nouveau) du Code.
Pour plus d’explication sur les régimes particuliers des mini-guichets uniques MOSS UE et non UE, il est renvoyé à la décision n° E.T.126.947 du 22.12.2014 et au Guide du mini-guichet unique en matière de TVA publié le 23.10.2013 par les services de la Commission EURopéenne
A. Régime applicable pour les assujettis non établis dans la Communauté (régime particulier MOSS non UE) (article 58ter du Code)
521/2. Caractéristiques du régime particulier MOSS non UE
L’article 58ter, § 1er, du Code, détermine qu’il y a lieu d'entendre par :
1° « assujetti non établi sur le territoire de la Communauté » : un assujetti qui n'a pas établi le siège de son activité économique sur le territoire de la Communauté et n'y dispose pas d'un établissement stable et qui n'est pas, par ailleurs, tenu d'être identifié à la TVA;
2° « Etat membre d'identification » : l'Etat membre auquel l'assujetti non établi dans la Communauté choisit de notifier le moment où il commence son activité en qualité d'assujetti sur le territoire de la Communauté.
L’article 58ter, § 2, du Code, permet à tout assujetti non établi sur le territoire de la Communauté qui fournit des services de télécommunication, de radiodiffusion et de télévision ou des services électroniques à une personne non assujettie qui est établie dans un Etat membre, y a son domicile ou sa résidence habituelle de se prévaloir de ce régime particulier. Ce régime est applicable à tous les services ainsi fournis dans la Communauté.
Le régime MOSS non UE est réservé à tout opérateur qui n’a pas établi le siège de son activité économique dans l’UE ou qui ne dispose pas d’un établissement stable sur ce territoire, et qui n’est pas immatriculé ni par ailleurs tenu de s’identifier à la TVA dans l’Union Européenne.
Par conséquent, ne peuvent s’enregistrer dans le système du mini-guichet unique non UE belge :
les assujettis qui ont établi le siège principal de leur activité économique en dehors de la Communauté mais qui disposent d’un ou plusieurs établissements stables dans l’Union Européenne. Ces assujettis sont exclus du régime MOSS non UE mais peuvent s’inscrire dans le régime MOSS UE à leur choix dans un des Etats membres où ils disposent d’un établissement stable;
les assujettis qui ont établi le siège principal de leur activité économique en dehors de l’Union Européenne mais qui sont identifiés ou devraient être identifiés dans un des Etats membres de l’Union Européenne. Ces assujettis sont exclus du régime MOSS non UE et sont tenus de se faire identifier dans tous les Etats membres où ils fournissent des prestations de services de télécommunication, de radiodiffusion et de télévision ou des services par voie électronique à un preneur non assujetti.
L’assujetti qui a établi le siège principal de son activité économique en dehors de l’Union Européenne et qui remplit les conditions peut s’inscrire sous le régime MOSS non UE dans l’Etat membre de son choix. Celui qui a décidé de s’inscrire sous le régime MOSS non UE belge reprend dans sa déclaration MOSS toutes les prestations de services de télécommunication, de radiodiffusion et de télévision et les prestations de services fournies par voie électronique qu’il effectue pour un preneur de service non assujetti établi dans l’Union Européenne, y compris les prestations localisées en Belgique.
Ne rentrent pas dans le régime MOSS non UE les opérations localisées dans d’autres Etats membres que l’assujetti établi dans un pays tiers fournit à des clients non assujettis mais qui ne consistent pas en des prestations de services de télécommunication, de radiodiffusion et de télévision et les prestations de services fournies par voie électronique (telles par exemple des ventes à distance, des livraisons avec montage, des travaux immobiliers, …). Etant donné que pour effectuer ce type d’opération, l’assujetti non établi dans l’Union Européenne a l’obligation de se faire identifier dans tous les Etats membre où sont localisées ces opérations, il est d’office exclu du régime MOSS non UE.
Les prestations de services de télécommunication, de radiodiffusion et de télévision et les prestations de services fournies par voie électronique qui sont effectuées pour un preneur de services assujetti établi dans un autre Etat membre ne peuvent jamais être reprises sous le régime MOSS non UE belge (opérations localisées dans l’Etat membre du preneur par application de l’article 21, § 2, du Code de la TVA pour lesquelles le preneur y est redevable de la TVA).
Enfin, il est rappelé que le régime MOSS non UE est facultatif. Une entreprise qui remplit toutes les conditions d’accès au régime MOSS non UE peut décider de se faire identifier dans les différents Etats membres où elle fournit les services visés à des clients non assujettis et de ne pas rentrer dans ce régime. Elle devra alors déposer des déclarations TVA dans tous les Etats membres où elle a effectué ce type d’opérations.
521/3. Conditions d'application du régime particulier MOSS non UE.
1. Enregistrement, renonciation et exclusion en Belgique
L’assujetti dont le siège principal est situé en dehors de l’Union Européenne et qui n’y est ni établi ni identifié à la TVA qui fournit des services de télécommunication, de radiodiffusion et de télévision et des prestations de services fournies par voie électronique à des clients non assujettis établis dans l’Union Européenne peut choisir librement l’Etat membre dans lequel il s’enregistre dans le régime MOSS non UE.
L'assujetti non établi sur le territoire de la Communauté qui choisit la Belgique comme Etat membre d'identification doit informer par voie électronique la Belgique du moment où il commence son activité imposable (Code, art. 58ter, § 3).
L’enregistrement au régime MOSS non UE belge qui est ouvert depuis le 01.10.2014 se fait de manière totalement automatisée via le portail Intervat, module MOSS, enregistrement http://minfin.fgov.be/portail2/fr/e-services/intervat/index.htm.
Ce portail est accessible 24 heures sur 24 et 7 jours sur 7 de manière sécurisée pour l’assujetti via un certificat classe 3 et pour son mandataire.
L'assujetti doit fournir en outre son nom, son adresse postale, ses adresses électroniques y compris les sites internet, le cas échéant son numéro fiscal national ainsi qu’une déclaration indiquant qu'il n'est pas identifié à la TVA dans la Communauté.
Le numéro d'identification à la TVA qui est attribué à l'assujetti non établi sur le territoire de la Communauté (numéro d'identification à 10 chiffres précédé des lettres EU) est communiqué par voie électronique.
L'assujetti notifie par voie électronique toute modification concernant les informations fournies.
L’assujetti informe également par voie électronique du moment où il cesse cette activité ou la modifie en manière telle qu'il ne remplit plus les conditions requises pour se prévaloir de ce régime particulier (art. 58ter, § 4, al. 1, du Code).
L'assujetti est exclu de ce régime particulier et son numéro d’identification est radié d’office (art. 58ter, § 4, al. 2, du Code) lorsque :
1° l'assujetti informe qu'il ne fournit plus de services de télécommunication, de radiodiffusion et de télévision ou de services électroniques;
2° il peut être présumé, par d'autres moyens, que son activité imposable a pris fin;
3° il ne remplit plus les conditions requises pour pouvoir se prévaloir de ce régime particulier;
4° de manière systématique, il ne se conforme pas aux règles relatives à ce régime particulier.
2. Déduction
L'assujetti non établi en Belgique qui se prévaut de ce régime particulier, n'est pas autorisé à déduire la TVA belge en amont dans la déclaration MOSS non UE (article 58ter, § 7, du Code).
Il pourra toutefois obtenir la restitution de la TVA belge en amont qu'il a acquittée pour des biens et des services utilisés aux fins de ses activités imposables relevant dudit régime, conformément à l'article 76, § 2, du Code et selon les règles normales (article 58ter, § 7, du Code).
Cette TVA devra lui être remboursée par l'Etat membre dans lequel la TVA en amont a été acquittée selon les modalités prévues par la treizième directive CE.
Les modalités de la demande en restitution sont réglées par l'article 9, § 3, de l'arrêté royal n° 4 du 29.12.1969 relatif aux restitutions en matière de TVA.
521/4. Obligations du prestataire qui a choisi de s'inscrire dans le régime MOSS en Belgique.
Les articles 58ter, §§ 3 à 6, du Code, imposent au prestataire de services non établi dans la Communauté qui a choisi de s’identifier dans le régime MOSS belge de respecter les obligations suivantes.
1. Informer l’Administration, par voie électronique, du moment où il commence une activité économique soumise au régime MOSS. Ces informations doivent être communiquées à l'adresse électronique créée spécialement à cet effet (article 53octies, § 2, et article 58ter, § 3, alinéas 1 et 2, du Code).
2. Informer l’Administration, par voie électronique, du moment où il cesse cette activité ou la modifie en manière telle qu'il ne remplit plus les conditions requises pour se prévaloir de ce régime particulier (article 58ter, § 4, alinéa 1er, du Code).
3. Déposer trimestriellement une déclaration pour toutes les opérations relevant de ce régime (article 58ter, § 5, du Code). Cette déclaration doit être déposée, par voie électronique, que des services de télécommunication, de radiodiffusion et de télévision ou des services électroniques aient été fournis ou non. Cette déclaration, libellée en euros, doit parvenir dans les vingt jours qui suivent l'expiration de chaque trimestre civil. La déclaration comporte le numéro d'identification à la TVA et, pour chaque Etat membre de consommation dans lequel la TVA est due y compris la Belgique, le montant total, hors TVA, des prestations de services de télécommunication, de radiodiffusion et de télévision et de services électroniques effectuées pendant la période à laquelle elle se rapporte, ainsi que le montant total de la taxe correspondante ventilé par taux d'imposition. Les taux de TVA applicables et le montant total de la taxe due figurent également sur la déclaration.
Les services exemptés dans un Etat membre de consommation par un des articles 131 à 135 de la directive 2006/112/CE (comme par exemple dans le domaine des jeux de hasard en ligne ou de la formation en ligne) ou par l’article 151 de la directive 2006/112/CE (services fournis dans le cadre des relations diplomatiques ou consulaires ou à des organismes internationaux) ne doivent pas être repris dans la déclaration MOSS (voir Guide du mini-guichet unique en matière de TVA, partie 2, particularités).
4. Acquitter la taxe due afférente à la déclaration dans le délai fixé pour le dépôt de cette déclaration (article 58ter, § 5, alinéa 4, du Code).
L'assujetti non établi dans la Communauté acquitte la TVA, en mentionnant la déclaration sur laquelle se fonde la taxe, lorsqu'il dépose sa déclaration et au plus tard à l'expiration du délai dans lequel cette déclaration doit être déposée. L’administration belge se charge de répartir la TVA ainsi perçue entre les différents Etats membres dans lesquels les opérations sont réputées avoir lieu sur base des données fournies par l'opérateur.
5. Tenir une comptabilité des opérations relevant du régime particulier sous forme d’un registre (article 58ter, § 6, du Code).
L'assujetti non établi dans l'Etat membre de consommation tient une comptabilité, sous forme d’un registre, des opérations relevant de ce régime particulier. Cette comptabilité doit être suffisamment détaillée pour permettre à l'administration fiscale de l'Etat membre de consommation de vérifier l'exactitude de la déclaration.
Ce registre comprend :
1° un numéro d'ordre;
2° la date de l'opération ou la période d'exécution de l'opération;
3° le nom et l'adresse du preneur de services;
4° la description du service fourni;
5° l'indication du taux applicable dans l'Etat membre dans lequel l'opération est réputée avoir lieu, de la base d'imposition et du montant de la taxe due;
6° le cas échéant, l'indication de la disposition légale en vertu de laquelle l'opération est exonérée de la taxe ou en vertu de laquelle la taxe n'est pas portée en compte.
A la fin de chaque période de déclaration, il doit également inscrire, par Etat membre concerné :
le montant total de la base d'imposition et le montant total de la taxe correspondante exprimés en euros;
le montant total des taxes dues dans la Communauté relatif à cette période.
Les informations contenues dans la comptabilité doivent être mises à disposition par voie électronique à toute réquisition des agents de l'administration en charge de la taxe sur la valeur ajoutée ainsi qu'à celle des agents de l'administration compétente de l'Etat membre de consommation.
La durée de conservation du registre relatif aux services électroniques fournis à des personnes non assujetties est fixée à dix ans à compter du 31 décembre de l'année de l'opération.
B. Régime applicable pour les assujettis établis dans la Communauté mais non dans l’Etat membre de consommation (régime particulier MOSS UE) (article 58quater du Code)
521/5. Caractéristiques du régime particulier MOSS UE.
L’article 58quater, § 1er, du Code, détermine qu’il y a lieu d'entendre par :
1° « assujetti non établi dans l'Etat membre de consommation » : un assujetti qui a établi le siège de son activité économique sur le territoire de la Communauté ou qui y dispose d'un établissement stable, mais qui n'a pas établi le siège de son activité économique sur le territoire de l'Etat membre de consommation et qui n'y dispose pas d'un établissement stable;
2° « Etat membre d'identification » : l'Etat membre dans lequel l'assujetti a établi le siège de son activité économique ou, lorsqu'il n'a pas établi le siège de son activité dans la Communauté, l'Etat membre où il dispose d'un établissement stable.
Lorsqu'un assujetti n'a pas établi le siège de son activité économique dans la Communauté mais y dispose de plusieurs établissements stables, l'Etat membre d'identification est l'Etat membre avec un établissement stable auquel l'assujetti notifie sa décision de se prévaloir de ce régime particulier. Cet assujetti est lié par ce choix pour l'année civile concernée et les deux années civiles suivantes.
L’article 58quater, § 2, du Code, permet à tout opérateur non établi dans l'Etat membre de consommation qui a établi le siège de son activité économique dans un des Etats membres de l’Union Européenne ou qui a établi le siège de son activité hors de l’Union Européenne mais qui dispose d’un établissement stable sur le territoire de l’UE qui fournit des services de télécommunication, des services de radiodiffusion et de télévision ou des services électroniques à une personne non assujettie qui est établie dans un Etat membre, y a son domicile ou sa résidence habituelle de se prévaloir de ce régime particulier. Ce régime est applicable à tous les services ainsi fournis dans la Communauté. L’opérateur ne peut recourir au régime MOSS pour des services fournis dans un Etat membre où il dispose d’un établissement (siège de l’activité économique ou établissement stable).
Peuvent par conséquent s’enregistrer dans le système du mini-guichet unique UE belge :
les assujettis qui ont établi le siège principal de leur activité économique en Belgique;
les assujettis qui ont établi le siège principal de leur activité économique en dehors de l’Union Européenne mais qui disposent d’un établissement stable en Belgique. Dans la mesure où ces assujettis disposent de plusieurs établissements stables dans l’Union Européenne, ils peuvent s’inscrire dans l’Etat membre de leur choix.
A l’inverse, ne peuvent s’enregistrer dans le système du mini-guichet unique UE belge :
les assujettis qui ont établi le siège principal de leur activité économique dans un autre Etat membre de l’Union Européenne (même s’ils disposent en Belgique d’un établissement stable, d’une identification à la TVA directe ou d’un représentant responsable), ces assujettis ne peuvent s’inscrire dans le système MOSS que dans l’Etat membre où est établi le siège principal de leur activité économique;
les assujettis qui ont établi le siège principal de leur activité économique en dehors de l’Union Européenne et qui ne disposent pas d’un établissement stable en Belgique (même s’ils ont fait agréer en Belgique un représentant responsable).
L’assujetti qui a établi le siège de son activité économique en Belgique ou l’assujetti non européen qui dispose d’un établissement stable en Belgique peut utiliser le régime du mini-guichet unique UE belge exclusivement pour les prestations de services de télécommunication, de radiodiffusion et de télévision et les prestations de services fournies par voie électronique qu’il fournit à un preneur de service non assujetti établi dans un Etat membre dans lequel il n’est pas établi. Cela signifie par conséquent que ne peuvent pas rentrer dans le système du MOSS les prestations de ce type qu’il fournit à un client non assujetti établi en Belgique (opération à reprendre dans la déclaration périodique à la TVA belge) et à un client non assujetti établi dans un Etat membre où cet assujetti dispose d’un établissement stable (opération à reprendre dans la déclaration périodique à la TVA à déposer dans cet Etat membre).
De même ne rentrent pas dans le système MOSS les opérations localisées dans d’autres Etats membres que l’assujetti fournit à des clients non assujettis mais qui ne consistent pas en des prestations de services de télécommunication, de radiodiffusion et de télévision et les prestations de services fournies par voie électronique (telles par exemple des ventes à distance, des livraisons avec montage, des travaux immobiliers, …).
Les prestations de services de télécommunication, de radiodiffusion et de télévision et les prestations de services fournies par voie électronique qui sont fournies à un preneur de services assujetti établi dans un autre Etat membre ne peuvent jamais être reprises sous le régime MOSS UE belge (opérations localisées dans l’Etat membre du preneur pour lesquelles le preneur y est redevable de la TVA).
Enfin, il est rappelé que le régime MOSS UE est facultatif. Une entreprise qui remplit toutes les conditions d’accès au régime MOSS UE peut décider de se faire identifier dans les différents Etats membres où elle fournit les services visés à des clients non assujettis et de ne pas rentrer dans ce régime. Elle devra alors déposer des déclarations TVA dans tous les Etats membres où elle a effectué ce type d’opérations. Toutefois, si elle opte pour le régime MOSS UE, elle doit appliquer ce régime pour toutes les prestations de services de télécommunication, de radiodiffusion et de télévision et les prestations de services fournies par voie électronique qu’elle fournit à des non assujettis et qui sont localisées dans des Etats membres où elle n’est pas établie, y compris les Etats membres où elle est identifiée sans y être établie.
521/6. Conditions d'application du régime particulier MOSS UE.
1. Enregistrement, renonciation et exclusion en Belgique
Le prestataire doit informer par voie électronique son Etat membre du moment où il commence cette activité imposable (Code, art. 58quater, § 3).
L’enregistrement au régime MOSS qui est ouvert depuis le 01.10.2014 se fait de manière totalement automatisée par l’intermédiaire du numéro d’identification à la TVA belge via le portail Intervat, module MOSS, enregistrement http://minfin.fgov.be/portail2/fr/e-services/intervat/index.htm.
Ce portail qui est également utilisé pour le dépôt des déclarations périodiques, des relevés intracommunautaires, des demandes de remboursement est accessible 24 heures sur 24 et 7 jours sur 7 de manière sécurisée pour l’assujetti via une carte d’identité BE citoyen, via un certificat classe 3 et pour son mandataire.
Le prestataire informe également par voie électronique du moment où il cesse cette activité ou la modifie en manière telle qu'il ne remplit plus les conditions requises pour se prévaloir de ce régime particulier.
L'assujetti est exclu de ce régime particulier lorsque :
1° il informe qu'il ne fournit plus de services de télécommunication, de radiodiffusion et de télévision ou de services électroniques;
2° il peut être présumé, par d'autres moyens, que ses opérations imposables soumises à ce régime particulier ont pris  fin;
3° il ne remplit les conditions requises pour pouvoir se prévaloir de ce régime particulier;
4° de manière systématique, il ne se conforme pas aux règles relatives à ce régime particulier.
2. Déduction
L'assujetti non établi en Belgique qui se prévaut de ce régime particulier, n'est pas autorisé à déduire la TVA belge en amont dans la déclaration MOSS UE (article 58quater, § 7, alinéa 1, du Code).
Il pourra toutefois obtenir la restitution de la TVA en amont qu'il a acquittée pour des biens et des services utilisés aux fins de ses activités imposables relevant dudit régime, conformément à l'article 76, § 2, du Code et selon les règles normales (article 58quater, § 7, alinéa 2, du Code).
Dans la mesure où il n’est pas identifié à la TVA en Belgique, il pourra obtenir le remboursement de la TVA belge en amont selon les modalités prévues par la directive 2008/9/CE du Conseil du 01.02.2008 (voir arrêté royal n° 56 du 09.12.2009 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).
L’assujetti non établi en Belgique, qui se prévaut de ce régime particulier et qui effectue également en Belgique des opérations non soumises à ce régime particulier pour lesquelles il s’est fait identifier à la TVA en Belgique, déduit  les montants de TVA qui se rapportent aux opérations soumises à ce régime particulier dans la déclaration périodique (article 58quater, § 7, alinéa 3, du Code).
A l’inverse, l’assujetti établi en Belgique qui se prévaut de ce régime particulier n’est pas autorisé à déduire les TVA étrangères en amont dans sa déclaration MOSS UE.
Dans la mesure où il n’est pas identifié à la TVA dans ces Etats membres, il pourra obtenir le remboursement de ces TVA étrangères en amont selon les modalités prévues par la directive 2008/9/CE du Conseil du 12.02.2008.
L’assujetti établi en Belgique, qui se prévaut de ce régime particulier et qui effectue également dans un autre Etat membre des opérations non soumises à ce régime particulier pour lesquelles il s’y est fait identifier à la TVA déduit  les montants de TVA qui se rapportent aux opérations soumises à ce régime particulier dans la déclaration périodique qu’il dépose dans cet Etat membre.
521/7. Obligations du prestataire qui a choisi de s'inscrire dans le régime particulier MOSS en Belgique.
Les articles 58quater, §§ 3 à 6, du Code, imposent, pour l’option au régime MOSS, au prestataire de services non établi dans l'Etat membre de consommation qui a établi le siège de son activité économique en Belgique ou qui, lorsqu'il n'a pas établi le siège de son activité économique dans la Communauté, y dispose d'un seul établissement stable situé en Belgique, ou y dispose de plusieurs établissements stables et qu'il choisit la Belgique comme Etat membre d'identification de respecter les obligations suivantes.
1. Informer l’Administration, par voie électronique, du moment où il commence une activité économique soumise au régime MOSS. Ces informations doivent être communiquées à l'adresse électronique créée spécialement à cet effet (article 53octies, § 2, et article 58quater, § 3, alinéas 1 et 2, du Code).
2. Informer l’Administration, par voie électronique, du moment où il cesse cette activité ou la modifie en manière telle qu'il ne remplit plus les conditions requises pour se prévaloir de ce régime particulier (article 58quater, § 4, alinéa 1er, du Code).
3. Déposer trimestriellement une déclaration pour toutes les opérations relevant de ce régime (article 58quater, § 5, du Code). Cette déclaration doit être déposée, par voie électronique, que des services de télécommunication, de radiodiffusion et de télévision ou des services électroniques aient été fournis ou non. Cette déclaration, libellée en euros, doit parvenir dans les vingt jours qui suivent l'expiration de chaque trimestre civil. La déclaration comporte le numéro d'identification à la TVA et, pour chaque Etat membre de consommation dans lequel la TVA est due, le montant total, hors TVA, des prestations de services de télécommunication, de radiodiffusion et de télévision et de services électroniques effectuées pendant la période à laquelle elle se rapporte, ainsi que le montant total de la taxe correspondante ventilé par taux d'imposition. Les taux de TVA applicables et le montant total de la taxe due figurent également sur la déclaration.
Lorsque l'assujetti dispose d'un ou de plusieurs établissements stables dans d'autres Etats membres à partir desquels les services sont fournis, la déclaration doit également mentionner le montant total des services de télécommunication, de radiodiffusion et de télévision ou des services électroniques qui relèvent de ce régime particulier, ventilé par l'Etat membre de consommation, pour chaque Etat membre dans lequel il dispose d'un établissement, ainsi que le numéro d'identification individuel à la TVA ou le numéro d'enregistrement fiscal de cet établissement.
Il est rappelé que seuls les services de télécommunication, de radiodiffusion et de télévision et les services électroniques soumis à la TVA dans des Etats membres où il n’est pas établi, que ce soit par l’établissement principal belge ou par ses autres établissements stables, peuvent être repris dans la déclaration MOSS.
Par contre, les opérations soumises à la TVA en Belgique seront reprises dans la déclaration périodique belge et les opérations soumises à la TVA dans un Etat membre où l’assujetti dispose d’un Etablissement stable seront reprises dans la déclaration périodique à déposer dans cet Etat membre.
4. Acquitter la taxe due afférente à la déclaration dans le délai fixé pour le dépôt de cette déclaration (article 58quater, § 5, alinéa 4, du Code).
L'assujetti non établi dans l’Etat membre de consommation acquitte la TVA, en mentionnant la déclaration sur laquelle se fonde la taxe, lorsqu'il dépose sa déclaration et au plus tard à l'expiration du délai dans lequel cette déclaration doit être déposée. L’administration belge se charge de répartir la TVA ainsi perçue entre les différents Etats membres dans lesquels les opérations sont réputées avoir lieu sur base des données fournies par l'opérateur.
Les services exemptés dans un Etat membre de consommation par un des articles 131 à 135 de la directive 2006/112/CE (comme par exemple dans le domaine des jeux de hasard en ligne ou de la formation en ligne) ou par l’article 151 de la directive 2006/112/CE (services fournis dans le cadre des relations diplomatiques ou consulaires ou à des organismes internationaux) ne doivent pas être repris dans la déclaration MOSS (voir Guide du mini-guichet unique en matière de TVA, partie 2, particularités).
5. Tenir une comptabilité des opérations relevant du régime spécial sous forme d’un registre (article 58quater, § 6, du Code).
L'assujetti non établi dans l'Etat membre de consommation tient une comptabilité, sous forme d’un registre, des opérations relevant de ce régime particulier. Cette comptabilité doit être suffisamment détaillée pour permettre à l'administration fiscale de l'Etat membre de consommation de vérifier l'exactitude de la déclaration.
Ce registre comprend :
1° un numéro d'ordre;
2° la date de l'opération ou la période d'exécution de l'opération;
3° le nom et l'adresse du preneur de services;
4° la description du service fourni;
5° l'indication du taux applicable dans l'Etat membre dans lequel l'opération est réputée avoir lieu, de la base d'imposition et du montant de la taxe due;
6° le cas échéant, l'indication de la disposition légale en vertu de laquelle l'opération est exonérée de la taxe ou en vertu de laquelle la taxe n'est pas portée en compte.
A la fin de chaque période de déclaration, il doit également inscrire, par Etat membre concerné :
le montant total de la base d'imposition et le montant total de la taxe correspondante exprimés en euros;
le montant total des taxes dues dans la Communauté relatif à cette période.
Lorsque l'assujetti dispose d'un ou plusieurs établissements stables dans d'autres Etats membres à partir desquels les services sont fournis, le registre doit également mentionner le montant total des services qui relèvent de ce régime particulier, ventilé par Etat membre de consommation, pour chaque Etat membre dans lequel il dispose d'un tel établissement.
Les informations contenues dans la comptabilité doivent être mises à disposition par voie électronique à toute réquisition des agents de l'administration en charge de la taxe sur la valeur ajoutée ainsi qu'à celle des agents de l'administration compétente de l'Etat membre de consommation.
La durée de conservation du registre relatif aux services électroniques fournis à des personnes non assujetties est fixée à dix ans à compter du 31 décembre de l'année de l'opération.
[TOP]