



## L'interdiction de distorsions de concurrence et actualités TVA

Christian Amand  
IFA branche belge  
15 Mars 2016

IFA 15 mars 2016



## Art. 113 TFUE

(ex- art. 93 TCE)

- Le Conseil, (...), **arrête** les dispositions touchant à l'harmonisation des législations relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires, aux droits d'accises et autres impôts indirects dans la mesure où cette harmonisation est nécessaire pour assurer l'établissement et le *fonctionnement du marché intérieur* **[et éviter les distorsions de concurrence]**.

IFA 15 mars 2016



## Limites de l'interdiction de distorsion de concurrence

- CJ, 13 juillet 2000, *Idéal Tourisme*, aff. C-36/99
- Taxation des prestations de transport de personne par route et exemption avec droit à déduction pour transport aérien
  - le régime communautaire de la TVA est le résultat d'une harmonisation progressive des législations nationales dans le cadre des articles 99 et 100 du traité CE (devenus articles 93 CE et 94 CE)
  - en l'état actuel de l'harmonisation des législations des États membres relatives au système commun de TVA, le principe communautaire d'égalité de traitement ne s'oppose pas à la législation d'un État membre qui, d'une part, conformément à l'article 28, paragraphe 3, sous b), de la sixième directive, continue à exonérer les transports aériens internationaux de personnes et, d'autre part, taxe les transports internationaux de personnes par autocar.

IFA 15 mars 2016



CJ, 10 avril 1984, *Commission c. Belgique*, aff. 324/82

- Les États membres ont une liberté de transposition des directives européennes dans leur législation nationale
- Les États membres ne peuvent prendre des mesures disproportionnées au but recherché dans la mesure où elles dérogent d'une manière globale et systématique aux règles de la Directive

IFA 15 mars 2016



## Administrateurs de sociétés

### TVA ou pas ?

- Depuis 1972, théorie de l'organe: administrateur non assujetti
  - Depuis 1993, « tolérance » pour les personnes morales
- Orientation du Comité de la TVA en 1997
- Avis motivé adressé aux Pays-Bas
- Luxembourg: taxation de toutes les prestations d'administrateurs mais régime des petites entreprises (Franchise < 25 000 Eur) (1<sup>er</sup> janvier 2017)
- Royaume-Uni
- Belgique
  - Décision n° E.T.125.180 dd. 20.11.2014 : suppression du « choix » pour les personnes morales
  - Reports successifs jusqu'au 1<sup>er</sup> juin 2016 (?)

IFA 15 mars 2016



## Administrateurs de sociétés

- Extension du régime de l'Unité TVA à partir du 1<sup>er</sup> juin 2016 (?)
- Quid des sociétés administrateurs étrangers ?
- Notion d'assujetti
  - Indépendance ? Risque économique ?
  - Tantièmes = prix de service ?
  - Est un assujetti « quiconque »: peut-on discriminer personne morale et personne physique sans motifs sérieux ?
- Quid des gérants de sociétés ?
  - Aff. C-355/04, *van der Steen*

IFA 15 mars 2016

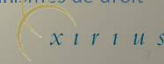


# Exigibilité de la TVA

depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2016

- Exigibilité: date à partir de laquelle le fisc a le droit d'exiger le paiement de la TVA
- B2Consumer: TVA exigible au moment de l'encaissement du prix
- B2Business: émission de la facture
  - Critère subsidiaire: le 15 du mois qui suit celui au cours duquel le fait générateur est survenu (livraison de bien ou service effectué)
- B2G: encaissement du prix, sauf pour les livraisons d'immeubles
  - G (Government)= organismes publics créés par le mécanisme de la fondation (article 6 du Code TVA)
  - G≠ organismes de droit public créés par le mécanisme de l'association
    - Art. 13 de la Directive TVA « organismes de droit public » ne sont pas considérés comme des assujettis
    - Règles relatives aux marchés publics s'appliquent aussi aux organismes de droit public créés par le mécanisme de l'association

IFA 15 mars 2016



# Prélèvement kilométrique

1<sup>er</sup> avril 2016

- Remplace l'eurovignette sur les moyens de transport de + 12 tonnes
  - Taxe, péage ?
- Applicable aux poids lourds + 3,5 tonnes
- Péage
  - Pas de TVA en Flandre et à Bruxelles
    - Services fournis par les Région
  - TVA sur une partie du réseau routier wallon
    - Services fournis par « une personne morale de droit public »

IFA 15 mars 2016

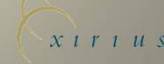


## Maisons de repos

CJUE, 21 janvier 2016, *Les Jardins de Jouvence*, aff. C-335/14

- Maison de repos, agréée par la région wallonne mais ne reçoit pas de subsides. Estime que l'activité est soumise à la TVA et déduit la TVA sur les travaux d'aménagement
- Fisc rejette le droit à déduction
- Cour de Justice
  - Forme commerciale (but de lucre) n'est pas incompatible avec l'exercice d'une activité de maison de repos
  - Agrément ne doit pas être accompagné de subsides

IFA 15 mars 2016



## Article 132 (1) de la Directive TVA Exonérations

### g) Maisons de repos

- les prestations de services et les livraisons de biens étroitement liées à l'aide et à la sécurité sociales, y compris celles fournies par les maisons de retraite, effectuées par des organismes de droit public ou par d'autres organismes reconnus comme ayant un caractère social par l'État membre concerné;

### i) Enseignement

- l'éducation de l'enfance ou de la jeunesse, l'enseignement scolaire ou universitaire, la formation ou le recyclage professionnel, ainsi que les prestations de services et les livraisons de biens qui leur sont étroitement liées, effectués par des organismes de droit public de même objet ou par d'autres organismes reconnus comme ayant des fins comparables par l'État membre concerné;

IFA 15 mars 2016



## Article 44§2, 4° du Code TVA Enseignement

- Sont exemptés de TVA
  - a) l'enseignement scolaire ou universitaire, dont l'éducation de l'enfance ou de la jeunesse, et la formation ou le recyclage professionnel ainsi que les prestations de services et les livraisons de biens qui leur sont étroitement liées telles que la fourniture de logement, de nourriture, de boissons et de matériel didactique utilisé pour les besoins de l'enseignement exempté, effectuées par des organismes de droit public ou par d'autres organismes considérés comme ayant des fins comparables, pour autant que ces organismes n'ont pas pour but la recherche systématique du profit, les bénéfices éventuels ne devant jamais être distribués mais devant être affectés au maintien ou à l'amélioration des prestations précitées;
- Quid si distorsions de concurrence (p.ex formation professionnelle) ?

IFA 15 mars 2016



## Conférences à l'étranger

- Art. 53 Directive 2006/112
  - Le lieu des prestations de services consistant à donner accès à des manifestations culturelles, artistiques, sportives, scientifiques, éducatives, de divertissement ou similaires, telles que les foires et les expositions (...) fournies à des assujettis est l'endroit où ces manifestations ont effectivement lieu
- Séminaire d'une semaine en France
  - France TVA (< 7 jours excl WE)
  - Belgique TVA (> 1 jour) (Circ. 50/2013)
  - Italie: lieu d'établissement du preneur
  - Pays-Bas: participation lieu du preneur, admission lieu de l'évènement
  - Allemagne: large public
  - UK: lieu de l'évènement
    - » Pas d'échange automatique d'information entre administrations nationales
- Cross-border rulings
  - ✓ Résultat: pas de double taxation, mais quid des règles nationales ?

IFA 15 mars 2016



# Location immobilière

CJUE, 22 janvier 2015, *Stade Luc Varennes*

- Régie communale avait construit un stade, le mettait à la disposition d'un club de football et avait déduit la TVA sur la construction
- Fisc: c'est une location immobilière et donc pas de droit à déduction de la TVA
- Cour de justice:
  - Quel est l'élément prépondérant la pratique d'un sport ou l'usage d'un immeuble ? Il n'y a location immobilière que si le contrat:
    - confère le droit *d'occuper un immeuble comme une propriétaire et*
    - *permet d'exclure tout autre personne,*
    - *pendant une durée convenue et contre rémunération.*
  - la durée de la jouissance peut être limitée, pour autant que cette jouissance n'ait pas un caractère seulement occasionnel et temporaire

IFA 15 mars 2016



# Appart hôtels

Bruxelles, 2 avril 2014

- La NV HVR donnait en location des studios complètement aménagés pour de courtes périodes. Le nettoyage et le remplacement du linge de lit étaient proposés moyennant le paiement d'un supplément forfaitaire
- Fisc: location immobilière exemptée de TVA: « mise à disposition passive » d'un appartement contre une rémunération qui dépend de la durée de celle-ci.
- Cour d'appel de Bruxelles: opération taxable
  - il s'agit – selon la directive TVA - « d'opérations d'hébergement [...] dans le cadre du secteur hôtelier ou de secteurs ayant une fonction similaire [...] » (opération de location exclue des exemptions de TVA).

IFA 15 mars 2016



## Services immobiliers à et depuis l'étranger

- Directive TVA
  - Règle générale de localisation B2B: lieu du preneur identifié à la TVA (art. 44, Directive TVA)
  - Règle spécifique pour les travaux immobiliers (B2B et B2C): lieu où l'immeuble est situé (art. 47, Directive TVA)
- Règlement Européen 1042/2013 interprétatif de la Directive TVA (applicable le 1<sup>er</sup> janvier 2017)
  - Listes d'exemples

IFA 15 mars 2016



## Services immobiliers à et depuis l'étranger

- Commentaire de la Commission européenne (octobre 2015)
  - Quelle utilité pratique pour les opérations B2B? (Aucune, sauf pour l'administration!)
    - « Reverse charge » nationale sur services immobilières
    - « Reverse charge » nationale pcq prestataire non établi
  - Les administrations fiscales ont-elles des outils juridiques pour savoir quels sont les travaux immobiliers effectués à l'étranger ou depuis l'étranger ? Non!
    - Pas mention dans les listings des opérations intracommunautaires

IFA 15 mars 2016





## Vente d'immeuble / Vente de bâtiment

Article 44 § 3, 1°, a) Code TVA

*Sont encore exemptés de la taxe :*

1° *les opérations suivantes :*

a) *les livraisons de biens immeubles par nature.*

*Sont toutefois exceptées, **les livraisons de bâtiments**, fractions de bâtiments et du sol y attenant visés à l'article 1er, § 9, lorsque leurs cessions sont effectuées au plus tard le 31 décembre de la deuxième année qui suit celle au cours de laquelle a lieu la première occupation ou la première utilisation des biens visés à l'article 1er, § 9, 1°, par :*

- Infrastructures, machines ?
  - Commentaires administratifs: ce sont des « bâtiments »

## Article 135(1)(j) de la Directive TVA

- Les Etats membres exonèrent
  - Les livraisons des bâtiments ou d'une fraction de bâtiment et du sol y attenant autres que ceux visés à l'article 12(1)(a)

## Une définition de la notion de bâtiment dans la directive TVA ?

- Est un « bâtiment » tout ce qui est incorporé au sol ?
  - Article 12(2) de la Directive TVA  
*Aux fins du paragraphe 1 point a) est considéré comme « bâtiment » toute construction incorporée au sol*
  - Article 12 paragraphe 1 point a) (= assujetti occasionnel)  
*La livraison d'un bâtiment ou d'une fraction de bâtiment et du sol y attaché, effectuée avant sa première occupation*
    - Immeuble ?

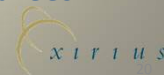
IFA 15 mars 2016



## Exemption de TVA des livraisons d'immeubles par nature

- Selon la directive TVA, les exemptions de TVA devraient porter uniquement sur
  - les bâtiments (c-à-d des volumes en 3 dimensions) et
  - les immeubles non bâtis (donc des terrains)
- *A contrario*, les infrastructures, les câbles électriques ou téléphoniques, les pylônes de GSM, les voies ferroviaires, etc pourraient-ils toujours être livrés avec TVA, sans limite dans le temps ?
  - En Belgique, réglé par des décisions non publiées ...

IFA 15 mars 2016



## Travaux immobiliers avec son personnel propre

- Un assujetti sans droit total à déduction de la TVA et qui effectue avec son personnel des travaux de réparation, d'entretien ou de nettoyage est tenu d'appliquer la TVA sur la valeur normale de ces travaux (art. 19§2, 1° b) du Code TVA)
- Selon la Directive, les prestations des organismes de droit public sont considérées comme en qualité d'assujetti lorsqu'elles portent sur des activités exemptées de TVA (enseignement, hôpitaux, salles de sports, etc) (art. 13 (1) Directive TVA)

IFA 15 mars 2016



- Art. 13(2) de la Directive TVA: « Les Etats membres peuvent considérer comme activité de l'autorité publique les activités des organismes de droit public lorsqu'elles sont exonérées »
- Cour constitutionnelle 17 juillet 2008: En considérant que les organismes de droit public sont des assujettis à la TVA lorsqu'ils effectuent des opérations exemptées, la Belgique a violé la Directive TVA
  - Est-ce bien exact ?
- En outre, existe-t-il des motifs suffisants pour imposer des charges financières plus lourdes aux établissements d'enseignement du réseau libre, aux cliniques privées, à certaines universités, etc. ?

IFA 15 mars 2016



## Tolérance pour les assujettis dont les activités sont totalement exemptées ...

(Manuel de la TVA, n° 63, C, I)

- L'administration admet, à titre d'essai, que l'article 19, § 2, du Code ne doit pas être appliqué sur les travaux de réparation, d'entretien ou de nettoyage qui sont effectués par un assujetti, dont l'activité économique est totalement exemptée de la taxe, en vertu de l'article 44 du Code. Par souci de simplification, l'administration accepte, également, qu'aucune TVA ne soit due en ce qui concerne tous les travaux de réparation, d'entretien ou de nettoyage qui sont effectués par le personnel de l'organisme public, pour les besoins de cet organisme. (v. Circulaire AFER n° 24/2007 du 29.08.2007, pt. 32, Q. Parl. n° 121 de M. De Donnée du 07.03.2013, Chambre, 2012 – 2013, n° 134, 227).

IFA 15 mars 2016



## Tolérance pour les assujettis dont les activités ne sont pas totalement exemptées

- Dans la situation où un assujetti mixte (personne physique ou organisme de droit privé) effectue ou fait effectuer par son personnel, pour les besoins de son activité économique, des travaux immobiliers d'entretien, de réparation ou de nettoyage, l'administration admet, désormais, qu'aucune TVA ne soit due en vertu de l'article 19, § 2, 1°, du Code établissant cette taxe, pour autant que cet assujetti applique, conformément à l'article 46, § 2, du Code, les règles de déduction suivant l'affectation réelle des biens et des services reçus. Ceci vaut donc tant pour les travaux relatifs à son activité exemptée, en vertu de l'article 44 du Code que pour ceux relatifs à son activité taxable (Q. Parl. n° 121 de M. De Donnée du 07.03.2013, Q. et Rép. Chambre, 2012-2013, n° 134, 227).

IFA 15 mars 2016



## Faillite et créanciers hypothécaires

- Curateur vend immeuble « ancien » avec droits d'enregistrement et reverse à l'Etat une partie la TVA déduite au cours des 15 années précédentes
  - TVA régularisée (en théorie à verser à l'Etat) = « Dette dans la masse et non dette de la masse » = le fisc passe après les créanciers hypothécaires (Cass, 20 janvier 1994 et 30 mars 1995)
- TVA due par curateur suite à vente d'un immeuble « neuf » avec TVA ?
  - Fisc affirme: c'est une « dette de la masse » :
    - le fisc dispose d'un super-privilege occulte et passe avant les créanciers hypothécaires (circulaire 26/1978). Les dettes fiscales suite à la vente d'actifs méritent une protection particulière
  - **Mais** est-ce bien compatible avec une jurisprudence constante (notamment Cass. 20 janvier 1994) qui n'accorde de super-privilege qu'à l'*administration (protection/gestion) de la faillite par le curateur* ou à la poursuite de l'activité de l'entreprise en faillite ?

IFA 15 mars 2016




## Futur de la TVA Européenne ?

- Le marché intérieur : formalités augmentent de 10 % le coût des opérations intracommunautaires
  - Solutions: NL, DE, AU introduisent des preuves standardisées
  - Belgique: preuve standardisée, mais uniquement pour les agents en douane! Mais extension, prochainement
- Propositions de la Commission européenne:
  - TVA collectée dans l'Etat membre de destination:
    - Option 1: Report de paiement généralisé
    - Option 2: Taxation des opérations intracommunautaire + « régime allégé » pour les grandes entreprises
      - Pourquoi refuser d'examiner d'autres solutions ?

IFA 15 mars 2016





**Christian Amand**  
**Avocat**  
**Avenue Tedesco 7**  
**1160 Bruxelles - Brussel**

Tél. : + 32 2 663 14 55  
E-mail: [ca@xirius.be](mailto:ca@xirius.be)  
Website:  
<http://www.xirius.be>

IFA 15 mars 2016

