

N°7

5^{ème} année
septembre 2020
Mensuel sauf juillet et août

BUREAU DE DÉPÔT
BRUXELLES X
P-309273

Revue Générale de Fiscalité

et de
Comptabilité
Pratique



Wolters Kluwer

Éditorial

Réflexions concernant les dérives constitutionnelles de notre cour constitutionnelle

2

Guy KLEYNEN

Droit fiscal

Exemption de TVA sur les prestations de soins à la personne : un projet de loi et un report

12

Aurélie SOLDAT

Camille DE NEYER

Alexander VANDENDRIES

La réforme 2020 dite des « Quick fixes » – Les lents demains : la cavillation reste en vogue

19

Yves BERNAERTS

Réflexions concernant les dérives constitutionnelles de notre cour constitutionnelle

Guy KLEYNEN,
Docteur en droit

1. Ces dernières décennies, la justice de notre pays a évolué dans le sens d'une amélioration du respect des droits fondamentaux des citoyens, la jurisprudence sanctionnant de plus en plus, sur la base de l'article 1382 du Code civil, la responsabilité civile de l'Etat législateur par l'obligation de payer des dommages et intérêts aux victimes des dommages causés par les lois contraires, dans un premier temps, aux normes supérieures du droit international et, dans un second temps, aux principes fondamentaux de notre Constitution.

Par son célèbre arrêt « Le ski » du 27 mai 1971¹, notre Cour de cassation avait proclamé la primauté du droit international sur le droit interne ainsi que la responsabilité de l'Etat en cas de violation par la loi belge de règles du droit international, celles-ci étant d'application directe en droit interne.

Par la suite, grâce à la Cour européenne des droits de l'homme et à la Cour de justice de l'Union européenne (ci-après respectivement « CEDH » et « CJUE »), la jurisprudence a tout naturellement évolué dans le sens de la mise sur pied d'égalité des principes constitutionnels (et plus spécialement celui de l'égalité de tous devant la loi) avec ceux du droit européen quant à leur prééminence par rapport aux lois ordinaires².

Cela s'est traduit par la création d'une Cour constitutionnelle (à l'origine « Cour d'arbitrage ») chargée de contrôler la constitutionnalité des lois et même dotée du pouvoir d'annuler, sur recours, les lois nouvelles entachées d'une violation du prescrit constitutionnel.

Alors que, grâce notamment à la jurisprudence avant-gardiste de cette Cour, cette évolution allait dans le sens de l'amélioration des principes qui doivent prévaloir dans un Etat de droit, notre haute juridiction constitutionnelle vient de procéder à une révision étonnante de la conception qu'elle se fait de sa mission constitutionnelle.

C'est ainsi que par deux arrêts récents rendus en matière fiscale, elle a décidé de maintenir pour le passé et même, en ce qui concerne l'un d'eux, pour une période postérieure à la date de l'arrêt, **l'intégralité** des effets de la loi qu'elle prétend annuler pour violation, l'un, du principe constitutionnel de l'égalité, l'autre, d'une directive européenne.

Le premier de ces arrêts est l'arrêt 138/19 du 17 octobre 2019³ qui déclare annuler la loi instaurant la taxe sur les comptes titres. C'est le plus critiquable dès lors que, d'une part, il prolonge les effets de la loi qu'il prétend annuler et que, d'autre part, contrairement à ses allégations, il n'existait pas la moindre justification de sécurité juridique au refus d'annuler effectivement la taxe litigieuse.

Le second est l'arrêt 194/2019 du 5 décembre 2019 relatif à l'assujettissement à la TVA, en violation d'une directive européenne, de certaines professions paramédicales⁴. Il est surtout critiquable en ce qu'il viole ouvertement l'arrêt préjudiciel C-597/17 du 27 juin 2019 de la CJUE⁵.

2. Dans les lignes qui suivent, nous nous concentrons surtout sur l'arrêt annulant prétendument la loi sur la taxe sur les comptes titres pour démontrer que :

- outre qu'elle est profondément choquante, cette évolution de la jurisprudence de notre Cour constitutionnelle est incompatible à la fois avec le concept juridique de l'annulation, avec le prescrit des articles 142 et 144 de la Constitution, avec celui de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle (ci-après « la loi organique »), avec le principe de la séparation des pouvoirs, ainsi qu'avec plusieurs autres principes fondamentaux de notre droit et du droit européen de même que, d'une façon générale, avec les règles qui doivent prévaloir dans tout Etat de droit ;
- c'est délibérément, dans le but de tenter de doter l'ensemble de son arrêt de l'autorité absolue de la chose jugée prévue par l'article 9 § 1^{er} de sa loi

1. Cass., 27 mai 1971, *Pas.*, 1971, p. 886.

2. Voy. à ce sujet sur internet : « La responsabilité civile de l'Etat législateur – La progression du droit commun au sein de l'Etat de droit », mémoire réalisé par Samuelle De Ketelaere.

3. Cf. <https://www.const-court.be/public/f/2019/2019-138f.pdf> ; Arrêt n° 138/2019 du 17 octobre 2019, publié au *Moniteur belge* du 5 novembre 2019.

4. Cf. <https://www.const-court.be/public/f/2019/2019-194f.pdf> ; Arrêt n° 194/2019 du 5 décembre 2019.

5. Cf. <http://curia.europa.eu/juris/celex.jsf?celex=62017CJ0597&lang1=fr&type=TEXT&ancre=> ; Arrêt CJUE, 27 juin 2019 ; Document 62017CJ0597 ; voir ci-après le n° 12.

organique et ainsi de permettre à l'Etat de conserver et même, en ce qui concerne la taxe sur les comptes titres, de continuer à prélever des impôts illégaux, que la Cour a déclaré annuler la loi tout en suspendant **l'intégralité** des effets de la prétendue annulation, ce qui est contradictoire et ce en quoi elle a violé le prescrit légal sur plusieurs points ;

- ce faisant, au-delà du libellé volontairement trompeur du dispositif de son arrêt, en substituant le concept juridique de l'« abrogation » à celui de l'« annulation » retenu par le législateur, elle a implicitement rejeté, à tout le moins partiellement, la demande d'annulation dont elle était saisie par les parties requérantes, ce qui permet de conclure que, conformément à l'article 9 § 2 de la loi organique, son arrêt n'engage les Cours et tribunaux qu'en ce qui concerne « *les questions de droit* (qu'il a) *tranchées* » ;
- de même, la Cour a ainsi en tout état de cause créé une situation rentrant dans le champ d'application de la jurisprudence de son arrêt n° 99/2014 du 30 juin 2014 (voir ci-après le n° 9) ainsi que de l'arrêt de la CJUE dont question au n° 13 ci-après en vertu de laquelle la responsabilité de l'Etat peut être engagée, sur la base de l'article 1382 du Code civil, pour une faute commise par une juridiction statuant en dernier ressort ;
- cette tentative de présenter l'arrêt comme un arrêt d'annulation a été inspirée par une étude particulièrement insolite et entachée d'erreurs juridiques, qui, en violation du principe de la séparation des pouvoirs, avait été demandée officiellement par les Présidents de la Chambre et du Sénat aux avocats près la Cour de cassation Pierre Van Ommeslaghe et Yohan Verbist dans le but explicite de « (...) **priver le justiciable de la possibilité de réclamer réparation du préjudice qui découle d'une législation défectueuse** »⁶ (voir ci-après le n° 11)⁷.

Le rôle de la Cour constitutionnelle dans l'ordre juridique belge

3. Avant d'examiner le contenu et les conséquences inadmissibles des deux arrêts précités ainsi que la théorie à l'origine de cette évolution, il importe de commencer par resituer les compétences de notre Cour constitutionnelle au regard du droit constitutionnel et plus spécialement par rapport au principe de la séparation des pouvoirs.

Tout d'abord, il est important de relever que cette haute juridiction constitutionnelle a été instituée par l'article 142 de la Constitution, **en dehors des trois pouvoirs traditionnels** que sont les pouvoirs législatif, judiciaire et exécutif.

Outre le pouvoir d'intervenir dans les conflits de compétence entre les lois, les décrets et les ordonnances, les pouvoirs qui lui ont été reconnus sont pour l'essentiel **limités à celui précité de contrôler la conformité des lois au respect des droits fondamentaux des citoyens**.

Dans le cadre de la réflexion qui va suivre, il importe d'observer d'emblée que la Cour constitutionnelle n'est dotée **d'aucun pouvoir d'intervenir dans le domaine des contestations ayant pour objet des droits civils** autrement que dans le cadre d'un recours en annulation ou d'une question préjudicielle portant sur la constitutionnalité d'une loi ayant des effets sur les droits civils (tels que le droit de propriété) des citoyens.

Il s'agit d'une conséquence de l'article 144 de la Constitution qui prévoit explicitement :

« *Les contestations qui ont pour objet des **droits civils** sont **exclusivement** du ressort des tribunaux.*

*Toutefois, la loi peut, selon les modalités qu'elle détermine, habiliter **le Conseil d'Etat** ou les juridictions administratives fédérales à statuer **sur les effets civils de leurs décisions** ».*

Son seul pouvoir est donc soit d'annuler, à tout le moins partiellement, les lois nouvelles qu'elle déclare contraires à la Constitution, soit de répondre aux questions préjudicielles qui lui sont posées par les juridictions du pouvoir judiciaire concernant la conformité ou non à la Constitution des lois ayant plus de six mois.

Voilà qui d'emblée établit que constitue une violation du principe de la séparation des pouvoirs, la théorie juridique dont question ci-après au n° 11 selon laquelle notre Cour constitutionnelle serait habilitée à **différer** l'annulation des lois inconstitutionnelles **dans le but de supprimer la responsabilité civile de l'Etat législateur ainsi que son obligation corrélatrice de payer des dommages et intérêts** aux personnes qui ont été victimes d'un préjudice causé par une loi déclarée inconstitutionnelle.

6. Cette étude est publiée sous le titre « *Responsabilité de l'Etat pour les actes du législateur* » dans le Doc 52- 1627/001, pp. 2612 et suiv.

7. Les mises en caractères gras des diverses citations de cette étude ont été ajoutées par l'auteur.

L'arrêt de la Cour constitutionnelle déclarant annuler la loi instaurant la taxe sur les comptes titres a violé le concept juridique de l'annulation, l'article 8 al. 3 de la loi organique ainsi que plusieurs principes fondamentaux

4. Le premier arrêt constituant une volte-face flagrante et radicale de la jurisprudence de notre Cour constitutionnelle est l'arrêt 138/19 du 17 octobre 2019⁸ qui prétend annuler la loi du 7 février 2018 instaurant la taxe sur les comptes titres.

Il constitue une source de profond étonnement à plusieurs égards.

Après avoir constaté que plusieurs des modalités de cette taxe violent le principe constitutionnel d'égalité, le dispositif de l'arrêt précise :

« la Cour

- **annule la loi du 7 février 2018 « instaurant une taxe sur les comptes titres » ;**
- **maintient les effets des dispositions annulées pour la taxe qui est due pour les périodes de référence se terminant avant le 30 septembre 2019 ou à cette date. »**

Il en découle que, sur la base d'une analyse superficielle, cet arrêt serait doté de l'autorité absolue de la chose jugée dès lors que l'article 9 de la loi organique dispose :

« § 1^{er}. Les arrêts d'annulation rendus par la Cour constitutionnelle ont l'autorité absolue de la chose jugée à partir de leur publication au Moniteur belge.

§ 2. Les arrêts rendus par la Cour constitutionnelle portant rejet des recours en annulation sont obligatoires pour les juridictions en ce qui concerne les questions de droit tranchées par ces arrêts. »

Mais le raisonnement qui sous-tend cette conclusion est entaché d'une erreur juridique fondamentale et d'une contradiction flagrante dès lors que :

- prétendre annuler une loi tout **en maintenant l'intégralité de ses effets pour le passé** a pour effet de décider à la fois la chose et partiellement son contraire en vidant le concept juridique de l'annulation de l'**intégralité** d'un de ses éléments essentiels, à savoir l'effet rétroactif en vertu duquel l'annulation opère « **ab initio** », la loi annulée étant censée n'avoir jamais existé ;

- c'est ce qui différencie le concept juridique de « annulation » de celui de l'« abrogation » ;
- *a fortiori* en est-il ainsi en l'occurrence dès lors que le maintien des effets de la loi a été prévu par l'arrêt jusqu'à une date **postérieure** à celle de la décision de la prétendue annulation. En effet, la taxe due pour la période se terminant le 30 septembre 2019 ne devait être payée que pour le 20 décembre 2019, voire pour le 31 août 2020 (soit plus de 2, voire 10 mois après la date de l'arrêt rendu le 17 octobre 2019). Or, il est clair que, comme exposé au point 5 ci-après, une fois annulée, **une loi ne peut plus produire aucun effet.**

5. Au surplus, en déclarant maintenir les effets de la loi prétendument annulée jusqu'à une date postérieure à la date de l'arrêt, la Cour a clairement violé le texte, ainsi que les travaux préparatoires de l'article 8 alinéa 3 de sa loi organique, en vertu desquels, compte tenu de la complexité des lois, elle est autorisée à suspendre **certain**s des effets de l'annulation qu'elle prononce, **dans le but d'assurer la sécurité juridique.**

Selon cette disposition : « Si la Cour l'estime nécessaire, elle indique, par voie de disposition générale, **ceux des effets des dispositions annulées** qui doivent être considérés comme définitifs ou maintenus provisoirement pour le délai qu'elle détermine. »

Ce texte est clair : il permet à la Cour de ne maintenir que **certain**s des effets de la loi **annulée.**

Cela implique qu'il n'est pas permis à la Cour de décider, comme elle l'a fait en l'espèce, que la loi prétendument annulée **continuera à produire postérieurement à sa prétendue annulation l'intégralité de ses effets pour la période qu'elle détermine.**

Cela ne fait aucun doute dès lors que, comme le relève une étude de Géraldine Rosoux⁹, Référendaire à la Cour constitutionnelle, **les travaux préparatoires de la loi** précisent explicitement :

« Un membre demande s'il est bien clair que **lorsqu'une norme est annulée, elle ne peut plus régir aucune situation nouvelle.**

Le Ministre confirme cette interprétation.

Un commissaire plaide en faveur du maintien du texte tel qu'il est, après les explications qui lui ont été données, à savoir que le § 2 de l'article 6 (devenu l'article 8 al. 3) **ne concerne que les effets de la norme et pas la norme elle-même.**

Le texte est clair à ce sujet »¹⁰.

8. Publié au Moniteur belge du 5 novembre 2019.

9. « Le maintien des « effets » des dispositions annulées par la Cour d'arbitrage : théorie et pratique », in Liber Amicorum Paul Martens – L'humanisme dans la résolution des conflits. Utopie ou réalité ?, Larcier, 2007, en open access via <https://orbi.uliege.be/handle/2268/5406>, p. 9.

10. Doc. parl., Sénat, sess. ord. 1982-1983, n° 246/2, p. 117.

De même, dans les travaux préparatoires de la loi spéciale de 1989, il a été confirmé que

« Le maintien ne concerne que les effets de la norme et **non la norme elle-même**, qui ne peut plus donc produire d'effets futurs. [...] l'article 8, deuxième alinéa, signifie que la Cour peut décider que **des effets nés par le passé sont définitifs ou maintenus provisoirement aussi pour l'avenir. La Cour ne peut toutefois pas estimer que la loi annulée ou le décret annulé peut encore produire de nouveaux effets après l'annulation** »¹¹.

Ces textes sont fondamentaux dès lors qu'ils impliquent et confirment que

- maintenir l'intégralité des effets d'une norme prétendument annulée, c'est en réalité **maintenir la norme elle-même** ;
- **une fois annulée, une norme ne peut plus produire d'effets.**

C'est ainsi que dans son arrêt n° 125/2011 du 7 juillet 2011, la Cour constitutionnelle avait décidé qu'il lui appartient « de rechercher, dans les affaires qui lui sont soumises, **un juste équilibre** entre l'intérêt de remédier à toute situation contraire à la Constitution et le **souci de ne plus compromettre, après un certain temps, des situations existantes et des attentes qui ont été créées. Bien que le constat d'une inconstitutionnalité dans un arrêt préjudiciel soit déclaratoire, les principes de la sécurité juridique et de la confiance légitime peuvent dès lors justifier de limiter l'effet rétroactif qui peut découler d'un tel constat**¹² ».

Ce dernier texte confirme notre interprétation selon laquelle seuls **certains** des effets d'une loi annulée peuvent être maintenus.

6. Comme le relève le professeur Marc Verdussen :

« Dans tous les cas, les juges veulent **éviter l'apparition d'un trouble encore plus grand que celui créé par la norme annulée (...).** Il est **hors de doute** que, dans cet esprit, la Cour **doit procéder systématiquement à une balance des intérêts en présence** »¹³.

Or, les **seuls** motifs invoqués par l'arrêt pour justifier la décision de maintenir l'intégralité des effets de la loi pour la taxe qui restait due pour la période allant jusqu'au 30 septembre 2019, sont les suivants :

« Afin de tenir compte des **conséquences budgétaires et administratives et du contentieux judiciaire** qui pourraient découler de l'arrêt d'annulation, il y a lieu de maintenir, en application de l'article 8, alinéa 3, de

la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle, les effets des dispositions annulées pour la taxe qui est due pour les périodes de référence se terminant avant le 30 septembre 2019 ou à cette date ».

A l'évidence, de tels motifs sont en l'espèce **dénués de tout fondement** dès lors que :

- annuler **n'importe quelle loi d'impôt** contraire à la Constitution pose un problème budgétaire ;
- il n'y avait **pas la moindre complexité ni le moindre problème**, ni administratif ni de contentieux judiciaire, à restituer un impôt **aussi simple** que les taxes sur les comptes titres prélevées indûment pour la période clôturée le 30 septembre 2018 et **encore moins à ne pas prélever celles qui restaient à payer** pour le 20 décembre 2019 (voire le 31 août 2020), soit plus de 2 mois après l'arrêt, concernant la période clôturée le 30 septembre 2019 ;
- tout au contraire, il est **incohérent et contraire aux exigences de la sécurité juridique** et de la légitime confiance d'admettre qu'une Cour constitutionnelle puisse autoriser, **selon son bon plaisir**, l'Etat à s'approprier définitivement des taxes qu'elle reconnaît illégales ;
- l'invocation des conséquences budgétaires démontre que, au mépris de l'article 144 de la Constitution, la Cour a violé délibérément sa mission constitutionnelle en faisant prévaloir les intérêts budgétaires de l'Etat sur le droit de propriété des citoyens, lequel constitue un droit fondamental reconnu à la fois par l'article 16 de la Constitution ainsi que par l'article 1 du premier protocole additionnel à la Convention de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales ;
- à lui seul, ce motif fondé sur les conséquences budgétaires constitue une violation de la jurisprudence de la CJUE dont question ci-après au n° 11.

7. Il en découle que, nonobstant le libellé erroné et même fallacieux de son dispositif, l'arrêt incriminé constitue implicitement un **rejet à tout le moins partiel** de la demande d'annulation, ce qui, conformément au paragraphe 2 de l'article 9 n'engage les juridictions « **qu'en ce qui concerne les questions de droit** » **qu'il tranche**, à savoir que la loi attaquée viole sur plusieurs points la Constitution.

Il faut observer à ce sujet que l'autorité absolue de la chose jugée attachée aux arrêts d'annulation en vertu du paragraphe 1^{er} de l'article 9 a pour objet de **protéger** les victimes des lois annulées et nullement de les pénaliser.

Par ailleurs, en tout état de cause, en refusant d'annuler la loi pour le passé et, au surplus, en décidant

11. Doc. parl., Ch. Repr., sess. ord. 1988-1989, n° 633/4, p. 26.

12. Cf. <https://www.const-court.be/public/f/2011/2011-125f.pdf> ; Arrêt n° 125/2011 du 7 juillet 2011.

13. Justice constitutionnelle, Bruxelles, Larcier, 2012, Section III, L'effet des arrêts.

de lui permettre de prolonger ses effets à l'égard de la taxe à payer pour le 20 décembre 2019 (voire le 31 août 2020), la Cour constitutionnelle a **définitivement** favorisé l'Etat **en lui permettant d'échapper à l'autorité absolue de la chose jugée** qui l'aurait obligé à restituer l'**intégralité** des taxes de 2018 et qui l'aurait empêché de percevoir l'intégralité de celle de 2019.

Certes, cela est injustifiable dans un Etat de droit mais cela ne peut évidemment pas empêcher les victimes de ces illégalités de se fonder sur ce constat d'inconstitutionnalité pour demander individuellement le remboursement des taxes incriminées en s'adressant aux juridictions du pouvoir judiciaire.

Conformément au principe de la primauté du droit constitutionnel dans l'ordre juridique interne, les dites juridictions se retrouvent dans la même situation que lorsqu'elles sont confrontées à un litige portant sur l'application d'une loi ayant donné lieu à un constat d'inconstitutionnalité **en réponse à une question préjudicielle** ou encore sur l'application d'une loi que la CJUE a déclarée contraire au droit européen.

C'est la différence qui existe entre prononcer la **nullité absolue** de la loi et se borner à constater qu'elle viole la Constitution sans pour autant l'annuler, ce qui revient à admettre qu'elle est entachée d'une **nullité relative** en raison de son inconstitutionnalité reconnue, obligeant en cela les parties qui le souhaitent à recourir aux voies de recours individuelles que la loi leur réserve, pour en demander réparation.

Et à supposer que cette analyse ne soit pas retenue, il reste qu'à tout le moins, les victimes de cet impôt contraire à la Constitution sont en tout état de cause en mesure d'obtenir des dommages et intérêts en se fondant sur la jurisprudence du pouvoir judiciaire, ainsi que de la Cour constitutionnelle dont question ci-après aux n^{os} 9, 11 et 13.

8. On ajoutera qu'en invoquant le motif que

« L'examen des autres moyens invoqués par les parties requérantes ne pouvant aboutir à une plus ample annulation, il n'y a pas lieu de les examiner »,

la Cour constitutionnelle **a escamoté son obligation de statuer sur les griefs de la violation du droit européen** par la loi soumise à sa censure et notamment sur le grief qui lui était soumis de la violation par la taxe incriminée des articles 5 et 6 de la directive européenne 2008/7/CE du Conseil du 12 février 2008¹⁴ sur les rassemblements de capitaux, en ce qu'elle entraîne la perception, (interdite *« sous quelque forme que ce*

soit »), d'un impôt indirect sur l'ensemble des valeurs mobilières rassemblées sur des comptes titres, en ce compris sur les titres acquis sur le marché primaire.

Sans oublier que l'application de la taxe aux non résidents sur leurs titres investis sur des comptes titres en Belgique constitue une violation du principe de la libre circulation des capitaux tel qu'il est prévu par l'article 63 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (ci-après « TFUE »).

Ce faisant, elle a aussi violé le principe de la **primauté du droit européen** ainsi que son obligation de poser une question préjudicielle à la CJUE qui lui est **imposée par l'article 267, al. 3** du TFUE¹⁵.

Il est rappelé à ce sujet que par son arrêt du 15 juillet 2004, C-415/02¹⁶, en cause Commission c/ Belgique, la CJUE **a déjà condamné la Belgique** en raison notamment de la taxe sur les opérations de bourse prélevée **sur les souscriptions de titres nouveaux que sont notamment les titres de SICAV**.

Or, il est clair que par exemple l'utilisation de la **trésorerie** (actif non soumis à la taxe) pour acquérir **des sicav de trésorerie ou des sicav en valeurs mobilières** (actifs soumis à la taxe) constitue une violation de cette directive ainsi que de ce dernier arrêt de la CJUE dès lors que lesdites valeurs sont acquises **sur le marché primaire**.

A lui seul, cet argument permet aux juridictions du pouvoir judiciaire de remettre en cause la décision incriminée de la Cour constitutionnelle en se fondant sur le principe de la **primauté du droit européen**.

En l'occurrence, ce problème de la violation du droit européen est d'autant plus inacceptable que le Conseil d'Etat l'avait clairement mis en évidence dans son avis précédant le projet de loi¹⁷.

La Cour constitutionnelle a ainsi violé sa propre jurisprudence

9. Qui plus est, par cet arrêt, notre Cour constitutionnelle s'est ainsi mise elle-même en contradiction avec la jurisprudence de son arrêt n° 99/2014 du 30 juin 2014, par lequel elle a interprété l'article 1382 du Code civil en décidant que

« La nécessité de préserver un équilibre entre le principe de sécurité juridique, d'une part, et le droit d'accès au juge, d'autre part, exige (...) que la

14. Cf. <https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2008:046:0011:0022:FR:PDF> ; Directive européenne 2008/7/CE du 12 février 2008 concernant les impôts indirects frappant les rassemblements de capitaux.

15. Cf. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/FR/TXT/PDF/?uri=CELEX:12012E/TXT> ; JOUE 26.10.2012.

16. Cf. eur-lex.europa.eu/juris/celex.jsf?celex=62002CJ0415&lang1=fr&type=TEXT&ancre= ; Arrêt de la CJUE du 15 juillet 2004, Document 62002CJ0415.

17. Doc. Ch. 54 2746/001, p. 195.

responsabilité de l'Etat (...) puisse être engagée (...) si la juridiction de dernier ressort commet, dans l'exercice de sa fonction juridictionnelle, une violation suffisamment caractérisée des règles de droit applicables » (n° B.16).

Alors que le litige concernait un problème électoral relevant exclusivement du droit belge, la Cour s'est fondée à la fois :

- sur la jurisprudence de la CJUE « *en vertu de laquelle la juridiction de dernière instance qui méconnaît de manière suffisamment caractérisée une disposition du droit de l'Union européenne ayant pour objet de conférer des droits aux particuliers, engage la responsabilité de l'Etat envers le particulier qui démontre que cette méconnaissance lui a causé un préjudice* » (n° B.21),
- sur « *la nécessité d'harmoniser les garanties reconnues par le droit de l'Union européenne, d'une part, et par le droit interne, d'autre part* » (n° B.21),
- ainsi que sur la jurisprudence de la CEDH (n° B.18 et B.19), au regard à la fois des articles 10 et 11 de la Constitution (n° B.20.1) ainsi que de la jurisprudence de la CJUE (nos B.21 et B.22).

Il est intéressant de relever que par cet arrêt, notre haute juridiction constitutionnelle a ainsi clairement affirmé la **nécessité d'appliquer en droit interne les principes reconnus par le droit de l'Union européenne**, ce qui constitue une reconnaissance de l'application directe de ce droit en droit interne.

Il y est notamment précisé que parmi ces éléments qui méconnaissent de façon suffisamment caractérisée les règles de droit, « *figurent notamment le degré de clarté et de précision de la règle violée, le caractère délibéré de la violation, le caractère excusable ou inexcusable de l'erreur de droit, la position prise, le cas échéant, par une institution communautaire, ainsi que l'inexécution, par la juridiction en cause, de son obligation de renvoi préjudiciel en vertu de l'article 234, troisième alinéa, CE*¹⁸ » (n° B.22).

10. Or, il n'est pas douteux que :

- la Cour constitutionnelle est une juridiction statuant en dernier ressort ;
- en l'espèce, elle a violé sa mission constitutionnelle qui est de veiller à la sauvegarde des droits fondamentaux des citoyens et nullement de défendre, comme elle l'a fait explicitement, les intérêts budgétaires de l'Etat ;
- son arrêt est entaché de plusieurs erreurs juridiques et de contradictions flagrantes que rien, absolument rien, ne justifie, en ce compris la violation de l'article 8 al. 3 de la loi organique ainsi

que de l'obligation (dont question au n° 8 ci avant) qui lui était faite par l'article 267 al. 3 du TFUE de poser une question préjudicielle à la CJUE concernant la compatibilité de la taxe notamment avec les articles 5 et 6 de la directive européenne 2008/7/CE précitée du Conseil du 12 février 2008 sur les rassemblements de capitaux ;

- en prétendant annuler la loi avec effet à partir d'une date postérieure à celle de l'arrêt, elle a causé un préjudice certain aux personnes qui ont payé la taxe en 2018 et en 2019, **ledit préjudice correspondant au minimum au montant de la taxe acquittée illégalement ainsi qu'au coût des démarches** à accomplir pour en obtenir la restitution ;
- en l'occurrence, le législateur ne bénéficie d'aucune circonstance atténuante dès lors que le Conseil d'Etat avait clairement attiré son attention sur plusieurs des aspects contraires à la Constitution du projet de loi qui lui avait été soumis ;
- à cela s'ajoute que cette dérive est le résultat de la démarche délibérée et contraire au principe de la séparation des pouvoirs dont question au n° 11 ci-après et qu'elle viole les principes fondamentaux évoqués à ce numéro.

Une démarche et une étude insolites visant explicitement à utiliser la Cour constitutionnelle pour mettre fin à la responsabilité de l'Etat en raison des fautes commises par le législateur

11. Comme nous l'avons évoqué au dernier tiret du n° 2 ci avant, cet arrêt de notre juridiction constitutionnelle a été inspiré par la théorie développée dans le document parlementaire du 19 septembre 2008¹⁹ par lequel la Chambre des représentants a publié une étude réalisée par les avocats près la Cour de cassation Pierre Van Ommeslaghe et Yohan Verbist sous le titre « **Responsabilité de l'Etat pour les actes du législateur** ».

Cette étude a été réalisée **à la demande des Présidents de la Chambre et du Sénat** concernant explicitement :

« (...) l'attitude que le Parlement devrait adopter **afin de préserver sa souveraineté** en tant que (branche) du pouvoir législatif suite à (un arrêt de cassation du 28 septembre 2006) et sur la possibilité **et l'opportunité de faire intervenir la Cour constitutionnelle à cette fin** (...) »²⁰.

En substance, on y décrit les techniques à mettre en œuvre **dans le but de faire prévaloir les intérêts**

18. Lequel est devenu l'article 267 al. 3 du TFUE.

19. Doc 52- 1627/001.

20. P. 1 de l'étude.

budgétaires de l'Etat et de permettre à la Cour constitutionnelle de se détourner de sa mission constitutionnelle dont on rappelle que, selon l'article 142 de la Constitution, elle consiste à **protéger les droits fondamentaux des citoyens**.

On peut notamment y lire les commentaires non équivoques ci-après :

« (...) Selon la Cour de cassation, le juge ordinaire peut, sans s'immiscer dans la fonction législative, apprécier le caractère fautif du comportement du pouvoir législatif et constater une responsabilité de l'Etat pour des fautes commises par le pouvoir législatif dans l'exécution de la mission législative. Selon la Cour de cassation, une telle appréciation relève de la mission judiciaire, qui a notamment pour but de protéger les droits civils (...) »²¹.

Au n° 2.2.2, p. 34, sous le titre « Actions en réparation après un arrêt de la Cour constitutionnelle », ces deux éminents juristes défendent ouvertement la thèse selon laquelle :

« **Même si toute inconstitutionnalité constitue une faute dans le chef des pouvoirs publics pour législation défectueuse, il est préférable que le justiciable individuel n'ait pas la possibilité d'introduire une action en réparation** devant les juridictions ordinaires dans tous les cas où est établie une faute de ce type (...) ».

Le raisonnement inverse, selon lequel tout arrêt de la Cour constitutionnelle établissant une inconstitutionnalité donne automatiquement au justiciable la possibilité d'introduire une action en responsabilité contre l'Etat belge, conduirait en effet à faire passer systématiquement les intérêts particuliers devant l'intérêt général (...).

Pour ce faire, on peut laisser à la Cour constitutionnelle la possibilité de fixer, dans son arrêt, qu'il s'agisse d'un arrêt en annulation ou d'un arrêt rendu à la suite d'une question préjudicielle, un délai dans lequel le législateur est tenu de remédier à l'inconstitutionnalité.

En outre, on peut également habiliter la Cour constitutionnelle à déclarer, dans ces deux cas, que l'inconstitutionnalité établie n'a pas d'effet rétroactif : les préjudices subis avant l'arrêt de la Cour constitutionnelle qui établit l'inconstitutionnalité ou, selon le cas, avant expiration du délai accordé par la Cour au législateur, n'entrent pas en ligne de compte pour une indemnisation, même si le législateur ne remédie finalement pas à l'inconstitutionnalité dans les délais impartis (...)»²².

Et plus loin, à la p. 36, ils ajoutent : « *A notre estime, la Cour constitutionnelle peut également user de cette possibilité (d'atténuer l'effet rétroactif) pour priver le justiciable de la possibilité de réclamer réparation du préjudice qui découle d'une législation défectueuse et qui est antérieur à la date de l'arrêt d'annulation. Les préjudices antérieurs à cette date n'entrent pas en ligne de compte pour une indemnisation en raison de l'interdiction de rétroactivité que la Cour constitutionnelle peut imposer* ».

Voilà qui précisément a été contredit par l'arrêt de la Cour constitutionnelle 99/2014 du 30 juin 2014 précité au n° 9 ci-avant.

De tels propos révèlent sans la moindre équivoque le caractère **insolite et contraire à la Constitution** de même qu'à la **Convention de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales** de ce plaidoyer sollicité par les Présidents de la Chambre et du Sénat, ainsi que l'influence que celui-ci a exercé sur la décision rendue par la Cour constitutionnelle dans la présente affaire.

Ainsi, il saute aux yeux que, **outre les erreurs et violations dont il vient d'être question au regard des pouvoirs conférés à la Cour constitutionnelle par sa loi organique** (notamment la violation flagrante de son article 8 al. 3), cette démarche ainsi que les idées développées dans ce plaidoyer en faveur de l'Etat portent atteinte aux principes fondamentaux ci-après :

- *primo*, au concept particulièrement ambigu de « **l'intérêt général** » que l'étude invoque alors que, dans un Etat de droit, ce concept postule que, tout au contraire, quoi qu'il en coûte à l'Etat, **les personnes qui ont été victimes d'un préjudice en raison de la violation d'un de leurs droits fondamentaux puissent en obtenir le dédommagement**. *A fortiori* en est-il ainsi lorsqu'on se trouve en présence d'une simple taxe reconnue contraire à la Constitution, le préjudice correspondant en l'occurrence au montant de la taxe illégale ;
- *secundo*, à l'indépendance de la Cour constitutionnelle et à la **mission constitutionnelle qui lui est assignée** par l'article 142 de la Constitution d'assurer la **défense des droits fondamentaux** des citoyens et **nullement la défense des intérêts budgétaires de l'Etat** ;
- *tertio*, au principe constitutionnel de la **séparation des pouvoirs**, l'article 144 de la Constitution stipulant explicitement : « *Les contestations qui ont pour objet des droits civils sont exclusivement du ressort des tribunaux* » tandis que la Constitution ne confère aucun pouvoir à la Cour constitutionnelle d'intervenir, **ni dans la fonction judiciaire, ni dans la fonction législative** ;

21. 1^{er} alinéa de l'introduction, p. 4.

22. P. 34, n° 2.2.2, sous le titre « Actions en réparation après un arrêt de la Cour constitutionnelle ».

- *quarto*, au **droit de propriété** des victimes de ces prélèvements de taxes illégales, ce droit étant reconnu par l'article 16 de la Constitution ainsi que par l'article 1 du premier protocole additionnel à la Convention de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales ;
- *quinto*, au **droit fondamental de pouvoir être entendu par un tribunal impartial** qui est reconnu à tous les citoyens par les articles 6.1 et 13 de la Convention de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales²³.

Or, les juridictions de l'ordre judiciaire sont en droit de condamner directement l'Etat belge en raison de la violation des principes relevant notamment de ladite Convention de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales, ainsi que des lois reconnues avec certitude comme contraires à la Constitution.

L'arrêt du 5 décembre 2019 sur l'assujettissement à la TVA de certaines professions paramédicales

12. L'encre de l'arrêt sur la taxe sur les comptes titres était à peine sèche, que par son arrêt 194/2019 du 5 décembre 2019²⁴, notre Cour constitutionnelle remettait le couvert en violant cette fois de plein fouet et même sans s'en expliquer la décision que la CJUE venait de rendre dans son arrêt C-597/17 du 27 juin 2019 répondant à une question préjudicielle qu'elle lui avait posée le 28 septembre 2017 par son arrêt 106/2017.

Le problème concernait la violation par le droit belge de la directive européenne 2006/112/CE du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée en raison de l'assujettissement à la TVA de certaines professions paramédicales telles que les chiropracteurs et les ostéopathes²⁵.

Saisie d'une demande en annulation de la législation organisant ledit assujettissement, notre Cour constitutionnelle avait été contrainte par l'article 267 du TFUE de poser une question préjudicielle à la CJUE par laquelle elle demandait de pouvoir différer, notamment pour des raisons budgétaires et de sécurité

juridique, les effets de l'annulation de l'assujettissement incriminé de ces professions à la TVA.

Dans son arrêt précité, la CJUE avait répondu (notamment aux n^{os} 60 et 63) :

- « **la simple évocation de difficultés budgétaires et administratives qui pourraient résulter de l'annulation des dispositions contestées ne saurait suffire à caractériser des considérations impérieuses de sécurité juridique (...)** » ;
- « **une juridiction nationale ne peut pas faire usage d'une disposition nationale l'habilitant à maintenir certains effets d'un acte annulé pour maintenir provisoirement l'effet de dispositions nationales qu'elle a jugées incompatibles avec la directive 2006/112 jusqu'à leur mise en conformité avec cette directive, en vue, d'une part, de limiter les risques d'insécurité juridique résultant de l'effet rétroactif de cette annulation et, d'autre part, d'éviter l'application d'un régime national antérieur à ces dispositions incompatibles avec ladite directive** ».

Voilà qui condamne clairement le plaidoyer dont question ci avant au n°11 ainsi que la motivation invoquée par l'arrêt concernant la taxe sur les comptes titres dont on rappelle qu'il a dépassé à ce point la mesure qu'il a prolongé les effets de la loi prétendument annulée au-delà de la date de la décision.

Il n'en demeure pas moins que par son arrêt 194/2019 du 5 décembre 2019²⁶, sans même dire pourquoi, notre Cour constitutionnelle a choisi de passer outre la décision préjudicielle précitée en décidant d'annuler **avec effet seulement à partir du 1^{er} octobre 2019** l'assujettissement à la TVA des professions dont question.

Outre qu'elle est susceptible de donner lieu à des actions en justice en vue d'obtenir la restitution des TVA perçues en violation flagrante de ce droit supérieur qu'est le droit européen, pareille décision va très vraisemblablement entraîner la poursuite de notre pays devant la CJUE ainsi que l'obligation de payer des astreintes.

Nous ne nous étendrons pas davantage sur les problèmes spécifiques à la TVA que pose cet arrêt.

23. Cf. https://www.echr.coe.int/Documents/Convention_FRA.pdf ; Convention de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales, Rome, 4.XI.1950 ; art. 6.1. Droit à un procès équitable ; art. 13. Droit à un recours effectif.

24. Cf. <https://www.const-court.be/public/f/2019/2019-194f.pdf> ; Arrêt n° 194/2019 du 5 décembre 2019.

25. Cf. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/FR/TXT/?uri=celex:32006L0112> ; Directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée.

26. Cf. notamment à son sujet A. SOLDAL, C. DE NEYER et A. VANDENDRIES, Les maux de la TVA, RGFCP, janvier 2020, p. 2 et V. SEPULCHRE, L'assujettissement à la TVA des chiropracteurs et des ostéopathes et la soumission à la TVA de la chirurgie esthétique, au 1^{er} octobre 2019 – la Cour constitutionnelle a manié le scalpel, *ibidem*, p. 7.

Un arrêt important de la CJUE confirme la responsabilité de l'Etat en cas de violation du droit européen par une juridiction suprême d'un Etat membre

13. Enfin, il est important de relever que par un arrêt du 4 octobre 2018²⁷, la CJUE a condamné sans ambiguïté une décision dotée de l'autorité de la chose jugée du Conseil d'Etat français en raison du non-respect de l'obligation imposée aux juridictions nationales par l'article 267, alinéa 3 du TFUE de poser une question préjudicielle à la CJUE en cas de doute quant à la compatibilité d'une disposition nationale avec le droit européen.

Il y est précisé que cette obligation s'applique même si le manquement est imputable à une institution constitutionnellement indépendante comme l'est le Conseil d'Etat français.

Nous renvoyons à ce sujet à un article publié sur internet²⁸ où il est dit notamment « *Cette condamnation sans ambiguïté laisse alors aux contribuables la possibilité, non pas de demander la révision de la décision définitive du Conseil d'Etat de 2011, qui a autorité de la chose jugée, mais de demander réparation du préjudice fiscal subi. Cela est régulièrement rappelé par la Cour, comme par exemple dans l'arrêt Köbler précité : « il découle des exigences inhérentes à la protection des droits des particuliers qui se prévalent du droit communautaire qu'ils doivent avoir la possibilité d'obtenir devant une juridiction nationale réparation du préjudice causé par la violation de ces droits du fait d'une décision d'une juridiction statuant en dernier ressort ».* Faute d'avoir respecté le droit de l'Union, dans sa double obligation procédurale et matérielle, le Conseil d'Etat engage donc la responsabilité de la France. En effet, un manquement d'un Etat membre peut être, en principe, constaté au titre de l'article 258 TFUE quel que soit l'organe de cet Etat dont l'action ou l'inaction est à l'origine du manquement, même s'il s'agit d'une institution constitutionnellement indépendante (CJCE, 9 décembre 2003, Commission/Italie, C-129/00, EU:C:2003:656, pt 29 ; CJUE, 12 novembre 2009, Commission/Espagne, C-154/08, non publié, EU:C:2009:695, pt 125). Il reste donc pour les requérants, (...), à saisir le juge administratif d'une action en réparation du préjudice subi... en raison d'une faute de la Cour suprême du même ordre. Si, d'aventure, les magistrats administratifs ne leur accordaient pas réparation, la CEDH, et plus particulièrement son article 41, permet à la Cour européenne des droits de l'homme de condamner un Etat ayant violé un droit fondamental à compenser

les dommages qui ont résulté de ce comportement pour la personne lésée. Une telle compensation peut être également accordée lorsque la violation résulte du contenu d'une décision d'une juridiction nationale statuant en dernier ressort (voir Cour eur. D. H., arrêt du 21 mars 2000, Dulaurans c. France) (...) »

Cette jurisprudence de la CJUE rejoint au regard du droit européen ce que notre Cour constitutionnelle a décidé au regard du droit belge, dans son arrêt n° 99/2014 du 30 juin 2014, dont question aux points 9 et 10 ci avant.

En conclusion

14. Quoi qu'en aient dit les auteurs de l'étude précitée au n° 11, prétendre « annuler » avec effet différé une loi reconnue contraire à la Constitution et/ou au droit européen est en totale contradiction avec

- le concept juridique de l'annulation,
- le prescrit de la loi organique,
- la mission constitutionnelle de la Cour constitutionnelle telle qu'elle est fixée par l'article 142 de la Constitution, cette mission étant de défendre exclusivement les droits fondamentaux des citoyens et nullement les intérêts budgétaires de l'Etat,
- l'article 144 de la Constitution qui réserve aux tribunaux le pouvoir de statuer sur les droits civils,
- les obligations de la Belgique au regard du droit européen notamment celle imposée aux juridictions statuant en dernier ressort de poser une question préjudicielle à la CJUE,
- les principes fondamentaux que sont les principes d'égalité, de la séparation des pouvoirs, du droit à la sécurité juridique ainsi que de l'interdiction de l'arbitraire et de l'abus de pouvoir,
- le respect du droit fondamental de propriété tel qu'il est prévu par l'article 16 de la Constitution ainsi que par l'article 1^{er} du premier protocole additionnel à la CDEH,
- le droit fondamental à un contrôle juridictionnel effectif et impartial tel qu'il est prévu par les articles 6.1 et 13 de la Convention de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales.

Pire encore, en ce qui concerne la taxe sur les comptes titres, la Cour a poussé le cynisme jusqu'à invoquer une motivation manifestement **fallacieuse** fondée sur la sécurité juridique, alors que :

- en ce qui concerne la taxe de 2018, il n'y avait **pas le moindre** problème à restituer une taxe particulièrement simpliste qui, pour l'essentiel, avait

27. Arrêt C-416/17 de la CJUE du 4 octobre 2018, Commission c. France.

28. <http://www.gdr-elsj.eu/2018/10/17/informations-generales/larret-de-la-cjue-du-4-octobre-2018-commission-c-france-vertus-et-limites-du-dialogue-des-juges-au-palais-royal/> « arrêt de la CJUE du 4 octobre 2018, Commission c. France, Vertus et limites du dialogue des juges au palais royal ». L'abréviation CEDH, utilisée par l'auteur, renvoie ici à la Convention de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales et non à la Cour européenne des droits de l'homme évoquée à la ligne qui suit.

- été prélevée massivement par les établissements financiers ;
- les taxes de 2019 à payer pour le 20 décembre 2019, voire pour le 31 août 2020 n'étaient **même pas encore payées** au moment où la Cour a rendu son arrêt ;
- tout au contraire, c'est le maintien d'une taxe dont les modalités d'application sont paradoxalement contraires à la Constitution qui est une source de problèmes d'application notamment dans l'hypothèse où la taxe a été calculée sur un actif surévalué ou exonéré.

Cela constitue la preuve indiscutable que sa seule préoccupation a été de défendre les intérêts budgétaires de l'Etat, ce en quoi elle a clairement violé, outre l'article 142 de la Constitution, la jurisprudence de la CJUE (ci avant évoquée au n° 12) selon laquelle « *la simple évocation de difficultés budgétaires et administratives... ne saurait suffire à caractériser des considérations impérieuses de sécurité juridique* ».

C'est donc au prix à la fois d'expédients et d'un véritable détournement de pouvoirs que les deux arrêts qui précèdent ont été rendus.

Il va de soi que si, par impossible, ils devaient être reconnus comme juridiquement fondés par le pouvoir judiciaire, d'un côté, plus **aucune** loi d'impôt ne sera annulée à l'avenir tandis que, d'un autre côté, l'Etat pourra impunément faire voter des impôts de plus en plus irréfléchis et de plus en plus discriminatoires.

Il reste donc aux victimes de ces illégalités à s'adresser au pouvoir judiciaire pour demander :

- le remboursement des taxes indûment payées ou le paiement d'une indemnité compensatoire d'un montant équivalent, en se fondant respectivement, d'un côté, directement sur l'article 9 § 2 de la loi organique et, d'un autre côté, indirectement, à titre subsidiaire, sur l'article 1382 du Code civil ainsi que sur la jurisprudence dont question aux n°s 9, 10 et 13 ci-avant ;
- ainsi que le paiement d'une indemnité réparant le préjudice découlant de l'obligation de se défendre en justice.

Coronavirus ou pas, pareille démarche constitue un acte de moralité publique répondant aux exigences de l'Etat de droit dans ce pays !

Exemption de TVA sur les prestations de soins à la personne : un projet de loi et un report

Aurélien SOLDAL, Camille DE NEYER et Alexander VANDENDRIES,
Avocats au Barreau du Brabant Wallon

TABLE DES MATIÈRES

1. Contexte	12
2. Projet de loi du 25 juin 2020	14
3. Perspectives	16
4. Conclusion	17

La présente contribution a pour objet de commenter le projet de loi déposé au Parlement du 25 juin 2020 en ce qu'il impacte spécifiquement les hôpitaux et autres établissements de soins¹. A ce titre, on replace d'abord rapidement le contexte de l'exemption de TVA pour les prestations de soins à la personne (1). Le projet de loi en question est ensuite présenté (2) et est enfin mis en perspective (3).

1. Contexte

1. Faut-il encore le rappeler, la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après « TVA ») est un impôt général sur la consommation² dont le champ d'application est tel qu'il s'applique normalement à toutes les opérations effectuées par un opérateur économique répondant à la définition d'assujetti³.

Ce constat implique que les prestations des professions médicales et paramédicales ainsi que celles des hôpitaux doivent, en règle, être soumises à la TVA. En règle seulement, car le législateur européen a décidé d'exonérer de la TVA certaines opérations en raison de leur « *résonance sociale* »⁴ ce qui est le cas de ces catégories d'assujettis.

2. En ce qui intéresse spécifiquement les hôpitaux, l'article 132, §1, sous b) et c) de la directive TVA exempte de la taxe les prestations de soins à la personne respectivement fournies par ceux-ci (ainsi que les opérations qui y sont étroitement liées) et les titulaires de professions médicales et paramédicales.

Pour la Cour de justice de l'Union européenne (ci-après « CJUE »), ces exemptions se justifient « *par la nécessité de réduire les frais médicaux et favoriser de la sorte l'accès à la protection de la santé* »⁵. Le champ d'application matériel des *litterae* b) et c) de l'article 132, § 1 de la directive TVA est identique, ils ont « *pour objet de réglementer la totalité des exonérations des prestations médicales au sens strict* »⁶.

En conséquence, sous réserve de ce que nous précisons *infra*, ressortissent des soins à la personne, les prestations qui « *ont pour but de diagnostiquer, de soigner et, dans la mesure du possible, de guérir des maladies ou anomalies de santé, poursuivant de la sorte une finalité thérapeutique* »⁷.

3. Au niveau national, le Code de la TVA a transposé ces exemptions à :

- l'article 44, § 1^{er}, 1° qui exempte de la taxe les prestations « *effectuées dans l'exercice de leur activité habituelle* » des médecins, des dentistes et des kinésithérapeutes⁸ ;
- l'article 44, § 2, 1° qui exempte de la taxe (1) les prestations de soins à la personne des hôpitaux, ainsi que (2) les opérations qui y sont étroitement liées. Quant à ces dernières prestations, l'article 134 de la directive TVA prévoit des exclusions

1. La présente contribution s'inscrit dans la lignée de deux articles précédemment parus dans le premier numéro de 2020 de la présente revue. Voy. A. SOLDAL, C. DE NEYER et A. VANDENDRIES, « Les maux de la TVA », pp. 2-6 et V. SEPULCHRE, « L'assujettissement à la TVA des chiropracteurs et des ostéopathes et la soumission à la TVA de la chirurgie esthétique, au 1^{er} octobre 2019 – la Cour constitutionnelle a manié le scalpel », pp. 7-26.

2. Voy. l'article 1, § 2 de la Dir. (CE) n° 2006/112 du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de la taxe sur la valeur ajoutée, J.O.U.E., L 347, du 11 décembre 2006, pp. 1-118.

3. Soit « *quiconque effectue, dans l'exercice d'une activité économique, d'une manière habituelle et indépendante, à titre principal ou à titre d'appoint, avec ou sans esprit de lucre, des livraisons de biens ou des prestations de services visées par le présent Code, quel que soit le lieu où s'exerce l'activité économique* ». Sur la notion, voy. not. B. PEETERS, « Algemene definitie van de belastingplichtige », in *BTW-Handboek 2019*, Intersentia, 2019, pp. 131-199 ; A. SOLDAL, C. DE NEYER et A. VANDENDRIES, « La taxe sur la valeur ajoutée », in *Fiscalité des ASBL et du secteur non marchand*, 3^e éd., Limal, Anthémis, 2020, pp. 171-175.

4. Pour reprendre l'expression du « concepteur » de la TVA (M. LAURÉ, *Science fiscale*, Paris, Presses Universitaires de France, 1993, p. 267).

5. CJCE, 14 sept. 2000, *D. c/ W*, C-384/98, concl. Av. gén. Saggio, point 16 ; CJCE, 11 janv. 2001, *Commission c. France*, C-76/99, point 23 ; CJCE, 10 sept. 2002, *Kügler*, C-141/00, point 29 ; CJCE, 7 mars 2006, *L.u.P.*, C-106/05, point 25.

6. CJCE, 10 sept. 2002, *Kügler*, C-141/00, point 36.

7. CJCE, 20 nov. 2003, *D'Ambrumenil et Dispute Resolution Services*, C-307/01, point 57 ; CJCE, 27 avr. 2006, *Solleveld et van den Hout – van Eijnsbergen*, C-443/04 et C-444/04, point 24.

8. Le 2° concernait les prestations des sages-femmes, les infirmiers et les aides-soignants ; le 3° celles des praticiens d'une profession paramédicale reconnue et réglementée, concernant leurs prestations de nature paramédicale qui sont reprises dans la nomenclature des prestations de santé en matière d'assurance obligatoire contre la maladie et l'invalidité.

qui n'ont pas été transposées telles quelles en droit belge⁹.

En ce que le Code prévoit que *toutes* les prestations effectuées dans l'exercice de leur activité habituelle par les médecins et autres sont exemptées (et non les seules prestations de soins), le champ d'application national dépasse potentiellement celui de la directive. Or, les exemptions doivent être interprétées de manière stricte¹⁰ en ce qu'elles « *constituent des dérogations au principe général selon lequel la TVA est perçue sur chaque prestation de services effectuée à titre onéreux par un assujetti* »¹¹.

Ceci est confirmé par l'administration fiscale belge lorsqu'elle précise que « *l'exemption n'est pas limitée aux soins médicaux mais s'étend à toutes les prestations de services qui relèvent de l'exercice normal de la profession* »¹². A titre d'exemple, contrairement à la CJUE qui considère que les prestations d'un médecin en qualité d'expert judiciaire afin de déterminer le montant d'une indemnisation ne peuvent être exemptées de la taxe¹³, l'administration fiscale belge estimait qu'une telle prestation était exemptée¹⁴.

Il en va de même pour les hôpitaux au niveau opérations étroitement liées aux prestations des hôpitaux, la CJUE a considéré que la location d'un poste de télévision et d'un lit aux accompagnants d'un patient n'était *potentiellement* pas étroitement liée à l'hospitalisation et pouvait dès lors être taxable en application de l'article 134 de la directive TVA¹⁵. Ici aussi *a contrario*, l'administration fiscale belge estimait que ces opérations étaient *toujours* exemptées de TVA¹⁶.

4. En 2015 le législateur a procédé à une modification de l'article 44 du Code de la TVA¹⁷ en poursuivant un double objectif :

- d'une part, réglementer le champ d'application personnel de l'exemption de TVA propre aux professions paramédicales¹⁸.

Cette modification excluait *de facto* les ostéopathes et les chiropracteurs qui n'étaient pas titulaires d'une profession médicale ou paramédicale reprise à l'article 44, § 1^{er} du Code de la TVA et dont les prestations n'étaient pas visées dans la nomenclature INAMI¹⁹ ;

- d'autre part, introduire dans le Code de la TVA la jurisprudence *PCF Clinic* de la CJUE²⁰ qui avait estimé que les soins esthétiques sans finalité thérapeutiques ne bénéficiaient pas de l'exemption de TVA²¹ et, par ce fait, restreindre le champ d'application matériel de l'exemption.

En dépit d'une violation flagrante du principe d'égalité et du champ d'application matériel de l'article 132, § 1^{er}, c) de la directive TVA tel qu'interprété par la CJUE, il était désormais prévu que les prestations esthétiques des seuls médecins et hôpitaux seraient désormais soumises à la TVA, à l'exclusion – par exemple – des mêmes prestations réalisées par des dentistes ou encore des infirmières qui resteraient exemptées²².

5. De fait, les remarques formulées *supra* quant au projet de loi n'ont pas manqué d'émouvoir différentes associations de médecins, chiropracteurs et ostéopathes qui ont introduit des recours en annulation à l'encontre des dispositions *ad hoc* de la loi de 2015.

9. L'article 134 de la directive TVA exclut ainsi les livraisons de biens et prestations des services qui « *a) qui ne sont pas indispensables à l'accomplissement des opérations exonérées* » et « *b) lorsqu'elles sont essentiellement destinées à procurer à l'organisme des recettes supplémentaires par la réalisation d'opérations effectuées en concurrence directe avec celles d'entreprises commerciales soumises à la TVA* ».

10. Mais, comme nous le verrons *infra*, pas d'une manière qui leur retirerait toute utilité (*infra*, point 12).

11. CJCE, 15 juin 1989, *SUFA*, 384/87, point 13 ; CJCE, 11 août 1994, *Bulthuis-Griffioen*, C-453/93, point 19 ; CJCE, 19 nov. 2009, *Don Bosco Onroerend Goed*, C-461/08, point 25 ; CJUE, 21 sept. 2017, *Aviva*, C-605/15, point 30 ; CJUE, 2 juil. 2020, *BlackRock*, C-231/19, point 22.

12. Voy. la section 3, du chapitre IX du deuxième livre du Commentaire de la TVA.

13. « *Lorsqu'une prestation consiste à réaliser une expertise médicale, il apparaît que, bien que l'accomplissement de cette prestation fasse appel aux compétences médicales du prestataire et puisse impliquer des activités typiques de la profession de médecin, telles que l'examen physique du patient ou l'analyse de son dossier médical, la finalité principale d'une telle prestation n'est pas de protéger, y compris maintenir ou rétablir, la santé de la personne concernée par l'expertise. Une telle prestation, qui a pour objet d'apporter une réponse aux questions identifiées dans le cadre de la demande d'expertise, est effectuée dans le but de permettre à un tiers de prendre une décision produisant des effets juridiques à l'égard de la personne concernée ou d'autres personnes* » (CJCE, 20 nov. 2003, *Interpertinger*, C-212/01, point 43).

14. Circulaire 15 du 25 juillet 1979, n° 20. Cette exemption s'étend non seulement aux examens médicaux proprement dits, mais aussi à la consignation du résultat de ces examens dans le rapport que le médecin est amené à rédiger en sa qualité d'expert.

15. Notamment au motif que « *seules les prestations de services qui s'inscrivent logiquement dans le cadre de la fourniture des services d'hospitalisation et de soins médicaux et qui constituent une étape indispensable dans le processus de prestation de ces services pour atteindre les buts thérapeutiques poursuivis par ces derniers sont susceptibles de constituer des « opérations [...] étroitement liées » au sens de cette disposition. En effet, seules de telles prestations sont de nature à influencer sur le coût des soins de santé dont l'exonération en question permet de les rendre accessibles aux particuliers* ». Néanmoins, face à ce type de prestations, la CJUE impose une analyse au cas par cas afin de déterminer si oui ou non la prestation peut être exemptée (CJCE, 1^{er} déc. 2005, *Diagnostiko & Ygeia*, C-394/04 et C-395/04, points 25 et 30).

16. En ce qui concerne la location de téléviseurs et la fourniture de services téléphoniques, la décision n° ET 110.410 du 23 février 2006 motive l'exemption compte tenu des difficultés pratiques de l'application de la TVA ainsi que l'absence – pour nous exacte – de réelle concurrence avec d'autres opérateurs économiques. En ce qui concerne les locations aux accompagnants, voy. la Décision TVA n° E.T.23.202 du 25 avril 1977.

17. Loi du 26 déc. 2015 relative aux mesures concernant le renforcement de la création d'emplois et du pouvoir d'achat, *M.B.*, 30 déc. 2015, p. 80634, art. 110.

18. Projet de loi du 10 décembre 2015 relatif aux mesures concernant le renforcement de la création d'emplois et du pouvoir d'achat, *Doc. parl.*, Ch. repr., sess. ord. 2015-2016, 54-1520/001, pp. 40-42.

19. V. SEPULCHRE évoque à juste titre que le texte prévoyait une exclusion de fait de ces professionnels (« *L'assujettissement à la TVA des chiropracteurs et des ostéopathes et la soumission à la TVA de la chirurgie esthétique, au 1^{er} octobre 2019 – la Cour constitutionnelle a manié le scalpel* », o.c., p. 13).

20. La CJUE a jugé que des prestations médicales qui « *auraient pour but de traiter ou de soigner des personnes qui, par suite d'une maladie, d'une blessure ou d'un handicap physique congénital, ont besoin d'une intervention de nature esthétique, pourraient relever des notions de 'soins médicaux' ou de 'soins à la personne'* ». A l'inverse, sont exclues de l'exemption les interventions médicales répondant « *à des fins purement cosmétiques* » (CJUE, 21 mars 2013, *PCF Clinic*, C-91/12, point 29).

21. Projet de loi du 10 décembre 2015 relatif aux mesures concernant le renforcement de la création d'emplois et du pouvoir d'achat, o.c., p. 40.

22. Le leitmotiv avancé – la mise en conformité du Code de la TVA avec la jurisprudence de la CJUE – laisse songeur. Outre la discordance dans le champ d'application sélectif engendré par la modification, l'Etat belge exonère de longue date l'ensemble des médecins (par exemple, en matière d'expertise médicale). Les profondes motivations de ce projet sont vraisemblablement budgétaires et bien loin du vœu pieux de mise en conformité d'une matière à propos de laquelle la Commission européenne n'a jamais mis en demeure la Belgique.

Ces recours ont culminé dans l'arrêt 194/2019 du 5 décembre 2019²³ dont le dispositif a annulé en termes généraux :

- quant aux médecins, la disposition en ce qu'elle exempte les « prestations qui ne constituent pas des prestations de soins à la personne » au sens de la jurisprudence de la CJUE ;
- quant aux hôpitaux, les opérations étroitement liées dans des cas spécifiquement exclus du bénéfice de l'exemption par l'article 134 de la directive.

6. Pour ne s'intéresser qu'au champ matériel de l'exemption (la question des prestations de soins), fallait-il seulement considérer que seules les prestations esthétiques dénuées de toute finalité thérapeutique devraient désormais être soumises à la TVA (pour les médecins, les hôpitaux et – désormais – pour tous les titulaires d'une profession médicale et paramédicale visés par ces dispositions) ?

Ou, sur la base d'une lecture maximaliste, fallait-il également conclure que **toutes** les prestations des médecins et des hôpitaux devraient désormais être soumises à la TVA en l'absence de cette finalité et, pour ces derniers, également dans le cas des exclusions de l'article 134 de la directive TVA ?

Dans ce cas, l'annulation de l'exemption propre aux prestations des médecins et les prestations étroitement liées hôpitaux constitue un dommage collatéral inattendu : sauf en ce qui concerne les prestations esthétiques, le législateur n'entendait à aucun moment modifier l'exemption qui leur était applicable.

2. Projet de loi du 25 juin 2020

7. La question de l'interprétation de la portée de l'arrêt d'annulation restera vraisemblablement sans réponse dans la mesure où un projet de loi visant à réformer l'intégralité de l'article 44, § 1 et § 2, 1° du Code de la TVA a été déposé auprès de la Chambre ce 25 juin 2020²⁴.

Le projet à l'étude prévoit que : « A l'article 44 du Code de la taxe sur la valeur ajoutée, remplacé par la loi du 28 décembre 1992 et modifié en dernier lieu par la loi du 2 mai 2019, les modifications suivantes sont apportées :

- le paragraphe 1^{er} est remplacé par ce qui suit : « § 1^{er}. Sont exemptées de la taxe, les prestations

de soins à la personne effectuées par les personnes suivantes :

- 1° les praticiens d'une des professions visées par la loi coordonnée du 10 mai 2015 relative à l'exercice des professions des soins de santé ;
- 2° les praticiens professionnels autres que ceux visés au 1° lorsque les conditions suivantes sont remplies :

- a) ils sont titulaires d'une certification délivrée par un établissement reconnu par une autorité compétente du pays où est situé cet établissement ;
- b) l'administration en charge de la taxe sur la valeur ajoutée a reconnu qu'ils disposent au travers de cette certification des qualifications nécessaires pour fournir des prestations de soins à la personne dont le niveau de qualité est suffisamment élevé pour être semblable à celles qui sont proposées par les praticiens professionnels visés au 1°.

L'exemption visée à l'alinéa 1^{er} ne vise pas les prestations de services ayant pour objet des interventions et traitements sans but thérapeutique. » ;

- dans le paragraphe 2, 1°, le a) est remplacé par ce qui suit : « a) l'hospitalisation et les soins médicaux ainsi que les prestations de services et les livraisons de biens qui leur sont étroitement liées, effectués par les établissements hospitaliers et psychiatriques, les cliniques et les dispensaires. Cette exemption ne vise pas les prestations de services ayant pour objet des interventions et traitements sans but thérapeutique ».

- le paragraphe 2 est complété par un alinéa rédigé comme suit : « Les prestations de services et les livraisons de biens sont exclues du bénéfice de l'exemption visée à l'alinéa 1^{er}, 1°, a), dans les cas suivants :

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

8. Comme s'en est fait écho la presse²⁵, les fédérations d'hôpitaux ont fait part de leurs inquiétudes à la Commission Finances et Budget du Parlement fédéral qui a finalement décidé de reporter en septembre prochain l'examen du texte en projet.

En cause, notamment, la question de savoir dans quelle mesure l'exemption TVA relative aux prestations des médecins et des prestations étroitement liées à l'hospitalisation continuerait après la réforme

23. Cet arrêt fait en réalité suite à l'arrêt interlocutoire n° 106/2017 du 28 septembre 2017 de la même Cour qui avait décidé d'interroger la Cour de justice de l'Union européenne sur des questions d'interprétation avant de se prononcer définitivement (voy. CJUE, 27 juin 2019, *Belgisch Syndicaat van Chiropraxie et al.*, C-597/17).

24. Projet de loi modifiant le Code de la taxe sur la valeur ajoutée en ce qui concerne l'exemption de la taxe en matière de prestations de soins médicaux à la personne du 25 juin 2020, *Doc. parl.*, Ch. repr., sess. ord. 2019-2020, 55 1369/001.

25. <https://www.lalibre.be/economie/conjoncture/vives-tensions-autour-de-la-tva-dans-les-hopitaux-5efcc3be9978e21bd0f96abb>

de bénéficier d'une interprétation large dans la lignée de la pratique administrative existante²⁶.

Sur la question des médecins et autres titulaires de professions médicales ou paramédicales, rappelons que les hôpitaux et autres établissements de soins sont légalement tenus de collaborer avec des prestataires exerçant des fonctions rendues obligatoires par la législation hospitalière (médecin-chef, médecin ou infirmier hygiéniste, médecin coordinateur, médecin RHM, etc.).

En raison de leur droit à déduction limité²⁷, le secteur hospitalier peut craindre en conséquence que la nouvelle soumission à la TVA des prestations liées aux fonctions obligatoires impacte dans un premier temps le budget des hôpitaux (en raison du financement direct la TVA) et, dans un second, le coût des prestations de soins (en raison de la répercussion potentielle de la TVA non déductible par les hôpitaux sur les patients).

Parallèlement et pour la même raison qui a justifié la tolérance administrative à ce niveau, la soumission à la TVA de certaines prestations fournies dans le cadre d'une hospitalisation (location de téléviseurs, location de téléphones, etc.) augmentera vraisemblablement la charge administrative de manière déraisonnable et leur droit à déduction ne s'en verra nécessairement pas augmenté globalement²⁸.

9. Au demeurant, ces craintes sont-elles fondées ou ne s'agit-il en définitive que d'un épiphénomène sans impact ?

Répondant à une question parlementaire récente²⁹, le Ministre des Finances déclarait ceci : « *L'octroi d'une exonération pour un traitement médical repose sur une évaluation devant respecter un équilibre délicat entre droits du patient et secret professionnel des prestataires des soins. L'approche actuelle basée sur la circulaire administrative qui régit l'exonération existante sera suivie à titre de point de départ.*

Cette évaluation sera guidée par la circulaire administrative régissant l'exonération existante. Le SPF Finances examine l'opportunité d'y apporter d'autres améliorations.

Dernièrement, la Cour constitutionnelle a jugé que les exonérations médicales prévues par les dispositions du Code de la TVA sont trop largement appliquées. Partant de cet arrêt, sont exclus de l'exonération, les interventions ou traitements effectués pour des raisons culturelles et religieuses – autres que ceux à vocation thérapeutique ».

Trois indications découlent de cette réponse. Premièrement, le champ d'application de l'exemption des prestations de soins est perçu comme trop large et doit être modifié. Deuxièmement et paradoxalement, l'exonération ainsi modifiée sera précisée sur la base d'une circulaire administrative qui, selon les dires du Ministre, devrait être « guidée » par la doctrine administrative existante qui prévoit pourtant une interprétation large de l'exemption. Troisièmement, tout comme la question, la réponse n'évoque pas le sort qu'entend réserver le Ministre aux opérations étroitement liées à l'hospitalisation. A ce titre, il est vrai que la lecture du projet de loi se suffit à elle-même pour comprendre qu'il y aurait désormais lieu de soumettre à la taxe des prestations de services actuellement exemptées.

10. L'exposé des motifs pointe uniquement certains arrêts de la CJUE – parmi l'abondante jurisprudence en la matière – en matière d'exemption de soins à la personne afin de justifier le texte en projet³⁰ laissant potentiellement peu de champ à une potentielle interprétation souple via une circulaire administrative subséquente.

Sans examiner la question des professions paramédicales qui s'éloigne de la présente contribution, l'exposé des motifs s'articule autour de trois grands volets. Le premier entend encadrer le champ matériel de l'exemption relative aux prestations de soins à la

26. Voy. *supra*, point 3.

27. Comme tout assujetti mixte et conformément à l'article 46, § 1^{er} du Code de la TVA, les hôpitaux sont tenus de déterminer leur droit à déduction sur la base d'un prorata. Sur la base de notre pratique, nous constatons que dans la grande majorité des cas, le prorata de ces établissements s'élève entre de 1 à 2 %.

28. Sur ce point, nous constatons que l'administration fiscale n'hésite pas à se prévaloir de la faculté qui lui est reconnue par l'article 46, § 2 du Code de la TVA lui permettant d'obliger les hôpitaux à déduire la TVA sur la base de l'affectation réelle « *lorsque l'application du prorata visé au § 1^{er} aboutit à créer des inégalités dans l'application de la taxe* ». Qu'est-ce à dire ? Dans le cas d'un hôpital, dans la mesure où deviennent taxables des opérations qui ne ressortissent pas à de prestations de soins ou à des opérations étroitement liées à ces dernières – soit des opérations qui ne « *constituent une étape indispensable dans le processus de prestation de ces services pour atteindre les buts thérapeutiques* » (arrêt *Ygeia* précité) – le prorata général de déduction est voué à augmenter (notamment grâce au principe de l'arrondissement à l'unité supérieure prévu par l'article 12 de l'arrêté royal n° 3 du 10 décembre 1969) ce qui permet à cet établissement de déduire quelque(s) pourcentage(s) en plus sur la TVA grevant toutes les prestations qui lui sont fournies. A l'inverse, dans le cas de l'affectation réelle, l'assujetti ne peut déduire que l'intégralité de la TVA grevant uniquement les biens et services affectés à l'activité taxable à laquelle ceux-ci se rattachent.

29. Questions n°s 55003795C, 55003799C et 55003801C de Mme Kathleen Depoorter du 3 juin 2020, Q.R., Ch. repr., Comm. Finances et budget, sess. ord. 2019-2020, n° 55, p. 34.

30. A ce titre, la CJUE a rendu au moins une quinzaine d'arrêts concernant directement ou indirectement le seul littéra c) de l'article 131, § 1^{er} de la directive TVA : CJCE, 25 fév. 1988, *Commission c/ Royaume-Uni*, n° 353/85 ; CJCE, 24 mai 1988, *Commission c/ Italie*, C-122/87 ; CJCE, 14 sept. 2000, *D c/ W*, C-384/98 ; CJCE, 11 janv. 2001, *Commission c/ France*, C-76/99, n° 23 ; CJCE, 10 sept. 2002, *Kügler*, C-141/00 ; CJCE, 6 nov. 2003, *Dornier*, C-45/01 ; CJCE, 20 nov. 2003, *Unterperfinger*, C-212/01 ; CJCE, 20 nov. 2003, *D'Ambrumenil & Dispute Resolution Service*, C-307/01 ; CJCE, 27 avr. 2006, *Solleveld et van den Hout-van Eijnsbergen*, C-443/04 et C-444/04 ; CJCE, 7 mars 2006, *L.u.P.*, C-106/05 ; CJUE, 10 juin 2010, *CopyGene A/S*, C-262/08 ; CJUE, 10 juin 2010, *Future Health Technologies*, C-86/09 ; CJUE, 18 nov. 2010, *Verigen Transplantation Service International*, C-156/09 ; CJUE, 21 mars 2013, *PFC Clinic AB*, C-91/12 ; CJUE, 13 mars 2014, *Klinikum Dortmund gGmbH*, C-366/12 ; CJUE, 2 juil. 2015, *De Fruytier*, C-334/14 ; CJUE, 14 avr. 2016, *Bernard Jean Marie Gabarel*, C-555/15 ; CJUE, 5 mars 2020, *X*, C-48/19.

personne³¹ ; le deuxième vise à exposer la manière dont seront intégrées certaines professions paramédicales (les ostéopathes et les chiropracteurs) à l'exemption³² ; le troisième s'intéresse à la notion d'opération étroitement liée à l'hospitalisation et commente l'intégration dans le Code de la TVA des exceptions à l'exemption prévues à l'article 134 de la directive TVA³³.

Quant aux premier et troisième volets, voici ce que l'exposé précise :

- pour les prestations de soins (médecins et hôpitaux), ne sont pas visées « *par l'exemption pour les soins à la personne, les prestations de services ayant pour objet des interventions et traitements sans but thérapeutique. Cette précision est applicable aux prestations visées tant à l'article 44, § 1^{er}, nouveau, du Code qu'à l'article 44, § 2, 1^o, a), nouveau, du Code* »³⁴.

En citant la jurisprudence de la CJUE, l'exposé précise *expressis verbis* que seraient désormais soumises à la TVA l'expertise médicale dans le cadre d'une action judiciaire, la délivrance (rares) de certificats médicaux dans le contexte de l'octroi d'une pension de guerre ainsi qu'une activité de transport d'organes³⁵. Si le projet est adopté en l'état, il est désormais clair que l'administration fiscale ne pourra plus faire application des tolérances existantes à ce niveau.

En outre, l'ensemble de l'exposé des motifs est émaillé de la notion du « but » thérapeutique qui peut sembler (trop) restrictive par rapport à la jurisprudence de la CJUE précisant que c'est le contexte et la finalité d'une prestation qui détermine le caractère thérapeutique de celle-ci. Enfin, nulle trace des fonctions hospitalières rendues obligatoires par différentes législations ou la question des réseaux hospitaliers ;

- pour les prestations étroitement liées (hôpitaux), pour bénéficier de l'exemption celles-ci « *doivent être indispensables à l'accomplissement de ces services exonérés et, ne pas être essentiellement destinées à procurer des recettes supplémentaires à ces assujettis, par la réalisation d'une opération effectuée en concurrence directe avec des entreprises commerciales soumises à la TVA* »³⁶.

Désormais, les tolérances administratives existantes seraient supprimées.

3. Perspectives

11. Les termes très généraux de l'exposé des motifs laissent craindre une interprétation stricte de l'exemption. Néanmoins, les motifs avancés afin de justifier la modification légale et une interprétation potentiellement restrictive ne sont pas exemptes de critiques.

12. En ce qui concerne le premier volet, il est remarquable que l'exposé des motifs fasse l'impasse sur les termes exacts de la CJUE en matière de l'exemption de soins à la personne et sur l'interprétation évolutive de la notion qu'elle a adoptée.

Pour la CJUE, l'interprétation des exemptions « *doit être conforme aux objectifs poursuivis par lesdites exonérations et respecter les exigences du principe de neutralité fiscale inhérent au système commun de TVA. Ainsi, cette règle d'interprétation stricte ne signifie pas que les termes utilisés pour définir les exonérations visées audit article [132] doivent être interprétés d'une manière qui priverait celles-ci de leurs effets* »³⁷.

Dans ce cadre, il importe de systématiquement « *prendre en considération le contexte dans lequel ces prestations sont effectuées afin d'établir leur finalité* »³⁸. Ainsi, il appert que les exemptions relatives aux prestations de soins à la personne « *n'appellent pas une interprétation particulièrement étroite* »³⁹ pour autant que l'interprétation à donner au texte « *soit conforme à l'objectif de réduction du coût des soins de santé visé [par l'article 132]* »⁴⁰.

Appliquant le principe d'une acception large de la notion de prestation de soins à la personne, la CJUE a ainsi pu décider dans son arrêt Vengen Transplantation Service International qu'un « *processus consistant à prélever du matériel cartilagineux afin d'en extraire des cellules qui seront cultivées pour être réimplantées sur un patient a globalement un objectif thérapeutique* ». La prestation a été considérée

31. Projet de loi modifiant le Code de la taxe sur la valeur ajoutée en ce qui concerne l'exemption de la taxe en matière de prestations de soins médicaux à la personne du 25 juin 2020, o.c., pp. 9-11.

32. *Ibid.*, pp. 11-16.

33. *Ibid.*, pp. 16-19.

34. *Ibid.*, p. 10.

35. *Ibid.*, pp. 10-11.

36. *Ibid.*, p. 18.

37. CJUE, 10 juin 2010, *Copygene*, C-262/08, point 26. Dans le même sens, CJCE, 7 mars 2006, *L.u.P.*, C-106/05, points 24 et 29 ; CJUE, 18 nov. 2010, *Vengen Transplantation Service International*, C-156/09, point 24.

38. CJCE, 20 nov. 2003, *D'Ambrumenil et Dispute Resolution Services*, C-307/01, point 64.

39. CJUE, 10 juin 2010, *Copygene*, C-262/08, point 29 ; CJUE, 21 mars 2013, *PFC Clinic AB*, C-91/12, point 26.

40. CJUE, 18 nov. 2010, *Vengen Transplantation Service International*, C-156/09, point 27. Récemment, la CJUE a décidé que des consultations téléphoniques « *qui consistent à expliquer les diagnostics et les thérapies envisageables ainsi qu'à proposer des modifications des traitements suivis, dès lors qu'elles permettent à la personne concernée de comprendre sa situation sur le plan médical et, le cas échéant, d'agir en conséquence, notamment en prenant ou en ne prenant pas tel médicament, sont susceptibles de poursuivre une finalité thérapeutique et de relever, à ce titre, de la notion de « soins à la personne », au sens de l'article 132, paragraphe 1, sous c), de ladite directive* » (CJUE, 5 mars 2020, *X.*, C-48/19, point 31).

comme relevant de l'exemption dans la mesure où elle représente « *une partie indispensable, intrinsèque et indissociable du processus, dont aucune phase ne peut être utilement mise en œuvre indépendamment des autres* »⁴¹.

C'est donc bien la finalité d'une prestation posée par le titulaire de la profession médicale ou paramédicale ainsi que par l'hôpital ou l'établissement de soins qui déterminera s'il s'agit d'une prestation exemptée de la taxe et non le simple but immédiat de la prestation en cause.

Dans ces circonstances, nous estimons que les prestations fournies par des médecins ou titulaires de professions paramédicales dans le cadre des fonctions hospitalières rendues obligatoires par les différentes législations peuvent être exemptées de TVA.

Outre le fait que cette interprétation soit selon nous conforme à l'objectif de l'article 132, 1, b) et c) de la directive TVA – l'allègement du coût des soins de santé en vue de ne pas les rendre plus difficilement accessibles – ces prestations ont nécessairement une finalité thérapeutique certaine⁴².

13. En ce qui concerne le troisième volet (les opérations étroitement liées), l'exposé des motifs reprend la jurisprudence européenne en matière d'interprétation des exceptions visées par l'article 134 de la directive.

Là où l'exposé devient problématique, c'est qu'il précise notamment que la mise à disposition d'un téléviseur ou d'un téléphone contre rétribution dans la chambre du patient serait exclue du bénéfice de l'exemption⁴³.

A ce titre, l'exclusion d'office de ces prestations du bénéfice de l'exemption semble aller au-delà de l'interprétation de la CJUE dans son arrêt *Diagnostiko & Ygeia* applicable aux hôpitaux qui précise que doivent être pris en compte « *l'ensemble des éléments concrets (...), et, le cas échéant, [le] contenu des prescriptions médicales établies en faveur des patients concernés, [afin] de déterminer le caractère indispensable ou non des prestations fournies* »⁴⁴.

En effet, la location d'un téléviseur (ou la présence d'un proche qui louerait une chambre) pourrait permettre au patient de supporter au mieux une hospitalisation et améliorer la qualité des soins dispensés en raison de son maintien avec son milieu de vie.

Partant, une exclusion absolue et généralisée de certaines prestations dépasse selon nous l'interprétation nuancée développée par la CJUE.

A ce titre, l'exposé des motifs doit pour nous être modifié et ne plus faire référence à des exclusions automatiques.

4. Conclusion

Suite à l'arrêt de la Cour constitutionnelle⁴⁵, la réforme de l'exemption des prestations de soins à la personne est devenue obligatoire, c'est une lapalissade que de le soulever. Néanmoins, si elle vise en définitive à amoindrir les tolérances en matière d'exemptions dans le secteur des soins de santé, la réforme en projet peut impacter la trésorerie des hôpitaux et avoir une répercussion sur la note des patients.

Sans préciser ses intentions de conserver ou non une interprétation souple des exemptions, le Ministre des Finances entend régler la question par le biais d'une circulaire interprétative qui préciserait la portée de celles-ci. Il semble que cette manière de procéder n'ait actuellement convaincu ni les membres de la Commission Finances et Budget, ni le secteur, l'examen du texte a ainsi été reporté en septembre.

Il faut en effet concéder qu'une circulaire interprétant de manière souple l'exemption de TVA pourra toujours être retirée ou modifiée par la suite et que l'administration fiscale est liée par des exclusions du bénéfice de l'exemption directement reprises dans l'exposé des motifs (expertise médicale, location d'un téléviseur, etc.). Actuellement, le projet de texte est reconsidéré.

A ce titre, l'exposé des motifs peut-il être amélioré ?

Au niveau du premier volet (prestations de soins), il nous semble pertinent que l'exposé des motifs reprenne le mode d'interprétation de la CJUE en ce qu'elle précise que c'est non la prestation immédiate en tant que telle, mais bien la finalité thérapeutique qui doit systématiquement être recherchée afin de déterminer si celle-ci ressort de l'exemption. Ceci permet une acception non étroite de l'exemption et permettrait au secteur d'être apaisé.

Au niveau du troisième volet (opérations étroitement liées à l'hospitalisation), il nous semble que les

41. *Ibid.*, points 25 et 26.

42. A titre d'exemple, quand il stérilise le matériel médical, le médecin ou l'infirmier hygiéniste n'effectue pas *directement* une prestation médicale à un patient. Néanmoins, cette prestation a nécessairement pour but de préserver *in fine* la santé d'un patient en évitant la prolifération de maladies nosocomiales au sein de l'établissement de soins. Il en va de même pour le médecin-chef de service qui organise au mieux le travail de ses équipes et, *in fine*, la qualité des soins dispensés par l'hôpital.

43. L'exposé des motifs est également flou lorsqu'il précise que les exceptions listées à l'exemption ne s'appliqueront que si elles ne sont pas « *purement occasionnelles* ».

44. CJCE, 1^{er} déc. 2005, arrêt *Diagnostiko & Ygeia*, C-394 et 395-04, point 30.

45. Cour const., 5 décembre 2019, arrêt n° 194/2019.

exclusions absolues évoquées dans l'exposé doivent être retirées. On relève que pour les prestations concernées par cette exemption, notre pays n'a jamais adopté la position nuancée de la CJUE impliquant d'analyser au cas par cas si celles-ci s'inscrivent de manière indispensable dans la prolongation des prestations de soins. De manière trop absolue, la Belgique a exempté celles-ci dans le passé via des circulaires, elle entend désormais les exclure de la même manière via l'exposé des motifs.

Si l'exposé des motifs peut être amélioré, doit-il nécessairement être modifié ? La modification proposée

encadrerait la circulaire future en ce que l'administration serait tenue par une acception large des termes et par la nuance de la CJUE.

Quoi qu'il en soit, comme nous l'avons notamment relevé en ce qui concerne les fonctions obligatoires, nous sommes d'avis qu'une interprétation conforme de l'exemption implique que celles-ci soient nécessairement exemptées. Il est possible que l'administration fiscale ne partage pas cet avis et les considère comme étant soumises à la TVA. Dans ce cas, pour reprendre l'expression consacrée, il appartiendra aux juges d'à nouveau « manier le scalpel »...

La réforme 2020 dite des « Quick fixes » – Les lents demains : la cavillation reste en vogue

Yves BERNAERTS,

Conseil fiscal IEC – chargé de cours à l'EPHEC (spécialisation en sciences fiscales)

TABLE DES MATIÈRES

1. Préalable	19
2. Réflexions complémentaires relatives au fonctionnement de l'exemption afférente en 2020 aux livraisons intracommunautaires de biens visées à l'article 39bis du Code de la TVA	19
2.1. Coup d'œil sur les conditions d'exemption	19
2.2. La livraison est une notion spécifique qui s'accroît	20
2.3. D'autres exemptions sont autonomes	21
2.4. Transformation d'une condition de forme en une condition de fond	21
2.5. Ajout d'une condition dont l'exigence est postposée	23
2.6. Incohérence en matière d'unité TVA	23
3. Règles d'imputation du transport spécifiques aux livraisons successives de biens dans l'UE qui font l'objet d'une seule opération de transport intracommunautaire	24
3.1. La situation applicable avant le 1 ^{er} janvier 2020	24
3.2. La situation applicable à partir du 1 ^{er} janvier 2020	28
4. Stock sous contrat de dépôt – Aperçu du régime 2020 dit de simplification	32
4.1. Raison d'être	32
4.2. Rappel des différentes manières de mouvementer des biens par un assujetti à l'intérieur de l'UE	33
4.3. Fonctionnement du régime de simplification en bref	33
4.4. Délai de 12 mois pour réaliser la livraison du consignataire	34
4.5. La situation du consignataire en bref	34
4.6. Tableau comparatif des trois catégories de mouvement de biens	35
5. Conclusion	35

substantielle des conditions d'exemption des livraisons intracommunautaires de biens ;

- d'examiner et de commenter la portée et les conséquences du deuxième volet de la réforme « *Quick fixes* », à savoir les règles d'imputation du transport spécifiques aux livraisons successives de biens dans l'UE qui font l'objet d'une seule opération de transport intracommunautaire ;
- de décrire très succinctement le régime UE afférent à l'envoi d'un stock sous contrat de dépôt.

Pour rappel, ces trois volets de la réforme précitée sont issus principalement de la loi du 3 décembre 2019 modifiant le Code de la TVA transposant la directive UE/2019/475 et la directive UE/2018/1910², du règlement d'exécution du Conseil UE/1912/2018 du 4 décembre 2018 modifiant le règlement d'exécution UE/282/2011 (exemptions pour les livraisons intracommunautaires) ainsi que du règlement UE/1909/2018 du Conseil du 4 décembre 2018 modifiant le règlement UE/904/2010 en ce qui concerne l'échange d'informations aux fins du contrôle de l'application correcte des dispositions relatives au stock sous contrat de dépôt.

2. Réflexions complémentaires relatives au fonctionnement de l'exemption afférente en 2020 aux livraisons intracommunautaires de biens visées à l'article 39bis du Code de la TVA

2.1. Coup d'œil sur les conditions d'exemption

La lecture de l'article 39bis, premier alinéa, 1^o, du Code de la TVA qui est la transposition de l'article 138, paragraphe 1^{er} de la Directive TVA et de l'article 39bis, deuxième alinéa (transposition de l'article 138, paragraphe 1bis de la Directive TVA) permet d'identifier six conditions à remplir pour pouvoir bénéficier de l'exemption dans le cadre d'un contrat à titre onéreux ayant pour objet une livraison de biens corporels au sens de l'article 14, paragraphe 1^{er} de la Directive TVA.

1. Préalable

Le numéro 3/2020 de cette revue avait fait l'objet d'un premier examen ayant trait au volet de la réforme entrant en application le 1^{er} janvier 2020 et baptisée avec beaucoup d'optimisme « *Quick fixes* », à savoir le volet relatif à la modification des règles applicables en matière de preuve à fournir par les entreprises qui entendent bénéficier d'une exemption pour leurs livraisons intracommunautaires de biens. Il y est renvoyé pour plus de détails à cet égard¹.

La présente contribution a pour objet :

- d'apporter quelques nouveaux compléments d'informations et d'analyse sur les premiers mois de fonctionnement dans le cadre de la modification

1. « *Quick fixes or escape room – Le régime 2020 en matière de livraisons intracommunautaires – Un slogan suffit-il à induire une solution ?* », Y. Bernaerts, RGFCP, 2020/3, p. 4 et suiv.

2. MB 13.11.2019.

Le tableau suivant énumère et contextualise les conditions d'application de l'exemption applicables à partir du 1^{er} janvier 2020.

n°	Conditions	Observation
1	La livraison est effectuée par un assujetti, à l'exception de l'assujetti qui est soumis au régime particulier de la franchise pour petites entreprises, prévu à l'article 56bis du Code de la TVA	Pas de changement : condition de fond maintenue
2	La livraison est effectuée pour un assujetti déposant agissant en tant que tel ou une personne morale non assujettie dans un Etat membre autre que la Belgique qui est tenu d'y soumettre ses acquisitions intracommunautaires à la TVA ou a opté pour une telle taxation	Pas de changement : condition de fond maintenue
3	L'acquéreur est identifié à la TVA dans un Etat membre autre que la Belgique et a communiqué ce numéro d'identification à la TVA au fournisseur	Condition de forme qui devient en 2020 une condition de fond
4	Les biens sont expédiés ou transportés à partir de la Belgique vers un autre Etat membre de la Communauté : – soit par le vendeur ou pour son compte ; – soit par l'acheteur ou pour son compte	Pas de changement : condition de fond maintenue
5	La livraison n'est pas soumise au régime particulier d'imposition de la marge bénéficiaire établi par l'article 58, § 4, du Code de la TVA	Exclusion préexistante maintenue
6	Conformément à l'article 39bis, deuxième alinéa, du Code de la TVA, l'exemption visée à l'alinéa 1 ^{er} , 1°, ne s'applique pas lorsque le vendeur n'a pas satisfait à l'obligation de déposer le relevé à la TVA des opérations intracommunautaires visé à l'article 53sexies ou lorsque le relevé qu'il a soumis ne contient pas les informations correctes concernant ces livraisons, à moins qu'il ne justifie dûment le manquement à ces obligations	Nouvelle condition de fond dont la vérification est décalée chronologiquement par rapport aux 5 premières conditions

La lecture des conditions précitées permet de situer les différences à gérer pour les entreprises à partir du 1^{er} janvier 2020.

2.2. La livraison est une notion spécifique qui s'accroît

Au sujet de la première condition ci-avant, il faut rappeler, pour autant que de besoin, qu'une livraison intracommunautaire est, bien entendu, une livraison de biens au sens de l'article 14 de la Directive TVA.

A cet égard, ne perdons pas de vue que disposer d'un bien « *comme un propriétaire* » n'est pas synonyme d'« *à titre de propriétaire* ». Cette différenciation est rendue nécessaire afin que la notion de livraison au sens de l'article 14, paragraphe 1^{er} de la Directive TVA ne puisse dépendre de chaque acception nationale de la propriété³.

Comment ne pas en tenir compte dès lors du fait que la CJUE a précisé, à maintes reprises, que la notion de livraison d'un bien ne se réfère pas au transfert de propriété dans les formes prévues par le droit national applicable⁴ ?

Cet aspect de la problématique prend toute son importance lorsqu'il s'agit de déterminer le lieu et la date où s'opère le transfert du pouvoir de disposer d'un bien comme un propriétaire (voir 3.1.2 à 3.1.4 ci-après).

De plus, l'article 14, paragraphe 2 de la Directive TVA ajoute explicitement d'autres opérations qui sont à considérer comme des livraisons, telles que la remise matérielle d'un bien en vertu d'un contrat qui prévoit la location d'un bien pendant une certaine période ou la vente à tempérament d'un bien, assorties de la clause selon laquelle la propriété est normalement acquise au plus tard lors du paiement de la dernière échéance.

Encore faut-il y assimiler l'évolution de la notion de livraison, telle que cernée par de la jurisprudence de la CJUE qui tend à assigner à son périmètre applicatif des opérations qui étaient traditionnellement considérées comme des prestations de services, comme le leasing de biens qui s'accompagne d'une option d'achat qui n'est que formellement facultative.

Ainsi, le champ d'application de la livraison a été précisé, *inter alia*, par l'arrêt rendu par la CJUE le 4 octobre 2017⁵. La CJUE y a imposé une conception selon laquelle en cas de signature d'un contrat de

3. Voir, *inter alia*, CJUE, arrêt Herst, 23 avril 2020, C-401/18, point 37.

4. Voir, *inter alia*, CJUE, arrêts du 8 février 1990, Safe (C-320/88, points 7 et 8) ; du 6 février 2003, Auto Lease Holland (C-185/01, point 32) ; du 14 juillet 2005, British American Tobacco et Newman Shipping, C-435/03, point 35 ; du 21 février 2006, Halifax e.a., C-255/02, point 51 ; du 3 juin 2010, De Fruytier, C-237/09, point 24 ; du 16 février 2012, Eon Aset Menidjunt (C-118/11, point 39) ; du 18 juillet 2013, Evita-K, C-78/12, point 33 ; du 2 juillet 2015, NLB Leasing (C-209/14, point 29) et du 15 mai 2019, Vega International, C-235/18, point 27 – Pour un commentaire sur cette problématique, voir, *inter alia*, Y. Benaerts, « *Auto Lease Holland arrest : enkele bedenkingen* », T.F.R., n° 246, septembre 2003, p. 742 et suiv.

5. CJUE, arrêt Mercedes-Benz Financial Services, 4 octobre 2017, C-164/16.

crédit-bail, l'opération doit être considérée comme une livraison de biens lorsqu'il peut être déduit des conditions financières du contrat que l'exercice de l'option d'achat apparaît comme le seul choix économiquement rationnel que le preneur sera susceptible de faire le moment venu si le contrat est exécuté jusqu'à son terme⁶.

Dès lors, lorsque le prestataire (fournisseur qui s'ignore) est établi dans un Etat membre X et que le bien est transporté dans l'Etat membre Y pour y être remis matériellement au preneur assujéti (acheteur qui s'ignore), l'examen des diligences fiscales à accomplir par les parties s'en trouve bouleversé : la livraison du bien doit être exemptée dans le pays d'origine en tant que livraison intracommunautaire tandis que l'acquisition intracommunautaire est taxée dans l'Etat membre d'arrivée.

2.3. D'autres exemptions sont autonomes

Pour mémoire, je mentionne encore d'entrée que les exemptions au sens de l'article 40, § 2 du Code (livraisons de biens dans le cadre de régimes douaniers suspensifs visés à l'article 23, §§ 4 et 5 du Code de la TVA), de l'article 42, §§ 1^{er}, 2 et 3, 1^o à 8^o, du Code de la TVA (afférent aux navires et bateaux, avions et appareils analogues, représentations diplomatiques et consulaires étrangères, organisations internationales) et de l'article 44 du Code de la TVA sont obligatoires, autonomes et prioritaires par rapport aux livraisons intracommunautaires de biens au sens de l'article 39bis du Code de la TVA⁷.

Ainsi, par exemple, la livraison de Belgique à destination de l'Italie d'un avion à destination d'une compagnie aérienne pratiquant le transport international de personnes est exemptée de TVA en vertu de l'article 42, § 2, 1^o du Code de la TVA. Les conditions d'application de l'article 39bis du Code de la TVA sont dans ce cas sans aucune pertinence.

Il en est de même s'agissant de l'exemption en matière d'or d'investissement prévue à l'article 44bis du Code de la TVA⁸.

2.4. Transformation d'une condition de forme en une condition de fond

Il s'agit d'une modification substantielle des conditions de l'exemption qui peut entraîner des conséquences financières dommageables pour les

entreprises et même les faire sortir de leur rôle pourtant consacré par la jurisprudence de collecteurs d'impôt !

Cette condition de fond consiste en ce que l'acquéreur, personne qui ne peut bénéficier du régime dérogatoire en matière d'acquisitions intracommunautaires de biens, soit donc, à ce titre, identifié à la TVA en vertu de l'article 214, paragraphe 1^{er} de la Directive TVA dans un Etat membre autre que la Belgique, Etat membre à partir duquel l'expédition ou le transport des biens commence et ait communiqué ce numéro d'identification à la TVA à son fournisseur en Belgique qui entend bénéficier de l'exemption de TVA en vertu de l'article 39bis du Code de la TVA.

A cet égard, l'administration confirme que le fait que le fournisseur ait indiqué le numéro d'identification à la TVA de l'acquéreur sur la facture qu'il lui a adressée implique que l'acquéreur peut être présumé l'avoir communiqué au fournisseur, peu importe que le numéro de TVA communiqué par l'acquéreur soit attribué par l'Etat membre d'arrivée de l'expédition ou du transport des biens pourvu qu'il ne s'agisse pas d'un numéro de TVA attribué en Belgique⁹.

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

C'est le retour du formalisme et les conséquences peuvent être lourdes.

En premier lieu, ce fournisseur devient ainsi le redevable d'une TVA vis-à-vis de l'Etat belge, alors que son acquéreur ne lui versera pas cette TVA facturée « à bon escient », celle-ci ne pouvant de plus pas faire l'objet d'une déduction dans le chef de l'acheteur. Or, ce dernier reste tenu de s'acquitter de la TVA au titre de l'acquisition intracommunautaire dans l'Etat membre d'arrivée des biens.

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

6. Pour une application de la jurisprudence Mercedes-Benz Financial Services de la CJUE par une juridiction nationale, voir CAA Bordeaux, arrêt du 16 juin 2020, n° 18BX02182.

7. Cette prééminence ne souffre d'aucune discussion et est appliquée de longue date – Voir, inter alia, en ce qui concerne les exemptions au sens de l'article 44 du Code de la TVA, CJUE, arrêt du 7 janvier 2006, Eurodental, C-240/05, points 43 et 44 ainsi que la question n° 302 de M. Brotcorne du 08.03.2013, Questions et Réponses, Chambre, 2012-2013, n° 109, p. 272 – Confirmation à retrouver encore dans la circulaire 2020/C/50.

8. Voir circulaire n° 3/2000, point 16.

9. Voir pour confirmation la circulaire 2020/C/50.

qui a été appliqué à l'opération dans l'Etat membre de départ de l'expédition ou du transport des biens »¹⁰.

Dans ces conditions, le fait que la condition n° 3 (mentionnée dans le tableau au point 2.1 ci-avant) ne soit pas remplie implique *volens nolens* que ce fournisseur devienne ainsi, à son corps défendant, une entreprise de crédit à taux zéro au profit de l'Etat belge.

La loi impose à ce fournisseur d'avancer la TVA dans sa déclaration périodique sans **jamais** avoir la possibilité de la percevoir de son acquéreur, situation jadis impensable¹¹.

Je rappelle, par exemple, à cet égard, le point 44 de l'arrêt du 26 avril 2012 de la CJUE, *Balkan and Sea Properties et Provadinvest*, affaires jointes C-621/10 et C-129/11 selon lequel l'article 73 de ladite directive est l'expression d'un principe fondamental dont le corollaire consiste en ce que l'administration fiscale ne saurait percevoir au titre de la TVA un montant supérieur à celui que l'assujetti avait perçu¹².

La conséquence du non-respect de la condition n° 3 est de faire supporter provisoirement au fournisseur une charge fiscale.

Certes, dans un second temps, dès qu'il est satisfait à cette condition n° 3, le fournisseur qui a facturé avec TVA devrait être en mesure d'exercer un droit à restitution de cette TVA en vertu de l'article 77, § 1^{er}, 1° du Code de la TVA puisqu'elle devient à ce moment... indûment facturée.

Ceci est justifié par le souci de prévenir une double imposition, la livraison du même bien devant être préalablement exemptée dans le pays d'origine du fait que la livraison intracommunautaire et l'acquisition intracommunautaire constituent une seule et même opération économique¹³.

Cette restitution ne saurait dépendre du pouvoir d'appréciation discrétionnaire de l'administration fiscale¹⁴.

Or, il faut savoir que l'administration impose des exigences supplémentaires pour permettre au fournisseur de récupérer la TVA qu'il a lui-même déboursée lorsque le numéro d'identification TVA fourni par l'acquéreur n'avait pas été enregistré dans la base de

données VIES au moment de la livraison ou lorsque l'acquéreur ne disposait pas d'un numéro d'identification à la TVA au moment de la livraison mais se met en règle par la suite.

Ainsi, dans sa circulaire 2020/C/50, l'administration précise que la facture avec TVA est à rectifier s'il peut être prouvé que, au moment de la livraison initiale, l'acquéreur était un assujetti, ou une personne morale non assujettie, agissant en tant que tels dans un autre Etat membre et susceptible d'y soumettre ses acquisitions intracommunautaires de biens à la TVA.

A cet égard, elle considère que cette preuve est présumée fournie si le fournisseur a obtenu de l'acquéreur la preuve écrite que son numéro d'identification à la TVA a été demandé au moment de la livraison (par exemple, un certificat délivré par les autorités fiscales de l'Etat membre qui a attribué le numéro d'identification à la TVA ou une communication écrite entre l'acquéreur et ces autorités fiscales).

Si une telle preuve ne peut pas être fournie, « *il suffit que le fournisseur obtienne de son acquéreur la preuve que ce dernier a déclaré l'acquisition intracommunautaire des biens et l'a soumise à la TVA dans l'Etat membre d'arrivée* »¹⁵.

Que penser de ces exigences additionnelles, par exemple l'obligation pour le fournisseur d'obtenir de son acquéreur la preuve que ce dernier a déclaré l'acquisition intracommunautaire des biens et l'a soumise à la TVA dans l'Etat membre d'arrivée ?

A mon estime, il s'agit d'une demande qui va au-delà de ce qui peut être demandé comme renseignements à ce fournisseur puisqu'il est supposé délivrer des éléments qui ne sont connus que de son acquéreur et dont il n'a aucune connaissance. Selon l'avocat général Wahl, « *les autorités fiscales ne peuvent cependant pas imposer à l'assujetti, même en cas d'indices concrets d'une fraude ou d'irrégularités, d'entreprendre des vérifications complexes et approfondies, en transférant de fait sur lui les actes de contrôle incombant à l'administration* »¹⁶.

Cette position restrictive des demandes de renseignements a maintenant été validée par la CJUE dans son arrêt du 7 mai 2020¹⁷.

10. Article 16 du règlement 282/2011.

11. Voir CJUE, arrêt *Tulica*, C-249 et 250/12 du 7 novembre 2013, arrêt *GST-Sarviz*, 23 avril 2015, C-111/14, point 41 et, *mutatis mutandis*, CJUE, ordonnance du 23 novembre 2017, *Geocycle Bulgaria*, aff. C-314/17, point 34.

12. Voir encore, en ce sens, CJUE, arrêt du 3 juillet 1997, *Goldsmiths*, C-330/95, point 15.

13. Voir CJUE, arrêts du 27 septembre 2007, *Teleos e.a.* (C-409/04, points 23 et 24) ; du 18 novembre 2010, *X* (C-84/09, point 28), et du 26 juillet 2017, *Toridas* (C-386/16, point 31).

14. CJUE, arrêts du 11 avril 2013, *Rusedespred*, C-138/12, point 27 et du 2 juillet 2020, *Terracult*, C-835/18, point 28.

15. Voir la circulaire 2020/C/50.

16. Conclusions de l'avocat général Wahl dans les affaires jointes *Finanzamt Neuss et Butin*, C-374/16 et C-375/16, point 61 et de l'avocate générale Kokott dans l'affaire *Dong Yang*, C-547/18, point 73. Dans le même sens, CJUE, arrêts du 31 janvier 2013, *LVK* (C-643/11, point 62) et du 21 juin 2012, *Mahagében und Dávid* (C-80/11 et C-142/11, points 61 et suivants).

17. CJUE, arrêt *Dong Yang*, 7 mai 2020, C-375/16, point 37.

Il en ressort qu'il ne peut être question de demander aux entreprises des éléments qui ne leur sont, en principe, pas accessibles.

En d'autres termes, il ne peut être question d'imposer des obligations qui incombent aux autorités fiscales telles que la vérification du fait que l'acquéreur a comptabilisé l'achat en tant qu'acquisition intracommunautaire dans sa déclaration périodique à la TVA.

Dès lors, dès que le fournisseur (et l'administration) est à même de vérifier que l'acquéreur est répertorié dans la base de données VIES, la preuve de cet enregistrement devrait suffire à obtenir la restitution de la TVA en vertu de l'article 77, § 1^{er}, 1^o du Code de la TVA en l'absence d'un risque de perte des recettes fiscales.

2.5. Ajout d'une condition dont l'exigence est postposée

Cette condition de fond introduite en Belgique par le biais du nouvel article 39*bis*, deuxième alinéa, du Code de la TVA est une condition de fond nouvelle. Elle impose pour le bénéfice de l'exemption que le fournisseur dépose le relevé à la TVA des opérations intracommunautaires en temps utile et que ce dernier contienne les informations exactes requises.

Le délai accordé aux entreprises pour déposer le relevé induit qu'un certain laps de temps s'écoule entre le moment où la livraison intracommunautaire est effectuée (la date de la cause d'exigibilité) et le moment où le fournisseur doit remplir ses obligations concernant le relevé à la TVA des opérations intracommunautaires.

Par conséquent, au moment de l'émission de la facture définitive concrétisant la livraison intracommunautaire exemptée, le fournisseur peut, en tout état de cause, bénéficier de l'exemption pour autant que les cinq premières conditions prévues à l'article 39*bis*, premier alinéa, 1^o, du Code de la TVA soient remplies, celles-ci étant les seules conditions pertinentes, au moment de la livraison, pour déterminer si l'exemption relative aux livraisons intracommunautaires s'applique ou non.

A ce moment, le fournisseur facture en exemption de TVA.

Selon l'administration, la 6^{ème} condition ne devrait pas être appliquée de manière trop stricte.

Cette formulation (malheureuse ?) pourrait laisser croire que cette condition doit être appliquée de manière stricte !

Tel ne semble pas le cas dès lors qu'elle ne devrait pas s'appliquer lorsque le fournisseur agit de bonne foi, ce qui signifie qu'il peut dûment justifier les lacunes du relevé intracommunautaire auprès de l'administration.

Selon l'administration, c'est une question de fait qui doit être examinée au cas par cas¹⁸.

Quels sont les cas où l'administration considère que l'exemption afférente à une livraison intracommunautaire effectuée par un assujetti de bonne foi ne peut pas être mise en cause nonobstant les lacunes dans le relevé ?

1	Erreur ou omission accidentelle concernant les informations relatives à la livraison en question qui a été spontanément corrigée ou détectée par l'administration et immédiatement rectifiée
2	Dépôt tardif accidentel du relevé à la TVA relatif à la livraison en question
3	Défaut occasionnel de dépôt du relevé dans la mesure où ce relevé à la TVA manquant est présenté immédiatement lorsque le défaut de présentation a été constaté par l'assujetti ou l'administration
4	Hypothèses de force majeure, par exemple lorsque l'assujetti est frappé par un sinistre, un incendie, un piratage, ce qui fait en sorte que les relevés ne peuvent être remplis temporairement, dans la mesure où les corrections nécessaires sont effectuées dans les meilleurs délais

Je précise encore que les informations afférentes à une livraison intracommunautaire exemptée doivent être inscrites sous le code « L » dans la partie 1 du relevé à la TVA qui doit être déposé en vertu de de l'article 53*sexies*, § 1^{er}, 1^o du Code de la TVA.

2.6. Incohérence en matière d'unité TVA

Dans une de ses publications, l'administration, dans le cadre du régime applicable aux assujettis formant

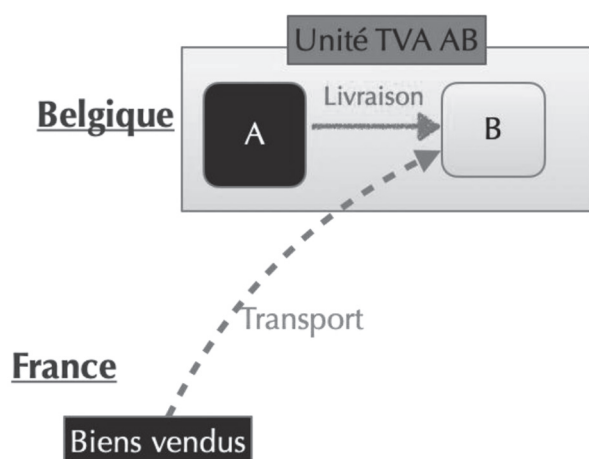
une unité TVA, considère que la déclaration périodique consolidée de l'unité TVA doit renseigner l'hypothèse suivante¹⁹ :

- A et B font partie de la même unité TVA belge ;
- A effectue une livraison de biens qui se trouvent en France au profit de B ;
- Les biens sont transportés à partir de la France à destination de la Belgique vers le membre B.

Le schéma ci-après visualise les opérations entreprises.

18. Voir la circulaire 2020/C/50.

19. Voir Commentaire TVA – Topics particuliers. L'unité TVA, 01.07.2018, p. 37.



Selon l'administration de la TVA, le membre « A » doit s'identifier à la TVA en France car il y effectue une livraison intracommunautaire de biens exemptée de TVA sur la base de l'article 138, paragraphe 1, de la Directive TVA.

La comptabilisation en Belgique de la facture émise sous le numéro de TVA attribué en France dans la déclaration consolidée de l'unité TVA en Belgique doit alors se faire en tant qu'acquisition intracommunautaire de biens, à savoir la base imposable en grilles 81/86 et la TVA en grille 55/59.

Il faut toutefois savoir que seule l'unité TVA peut être considérée comme un assujetti à la TVA et que les membres, une fois l'unité TVA constituée, deviennent des non-assujettis qui restent toutefois identifiés à la TVA au moyen d'un sous-numéro d'identification à la TVA au sens de l'article 50, § 1^{er}, 6^o du Code de la TVA.

Les membres, personnes étroitement liées au sens de l'article 11 de la Directive TVA, ne peuvent pas être traités distinctement comme un ou des assujettis au sens de l'article 9 de la Directive TVA²⁰.

Le traitement de l'unité TVA comme un assujetti unique empêche les personnes qui sont ainsi étroitement liées de continuer à être identifiées comme des assujettis individuels.

Cela implique que seule l'unité TVA peut disposer d'un numéro d'identification à la TVA qui peut être utilisé aux fins de l'exemption au sens de l'article 138 de la Directive TVA.

Or, selon l'administration belge, il y a obligation de communiquer les sous-numéros des membres, ce qui aboutit à la situation pour le moins particulière dans l'exemple précité : un non-assujetti en Belgique (le membre A) obtient un numéro d'identification à la TVA en France sur la base de l'article 214, paragraphe 1^{er}, sous a) de la Directive TVA (un contre-sens).

La législation belge n'est donc toujours pas conforme puisque c'est le sous-numéro d'identification à la TVA du membre B (un non-assujetti) qui est mentionné dans le relevé intracommunautaire qui est déposé en France par le membre A (un non-assujetti) en raison de la livraison intracommunautaire exemptée y réalisée.

En réalité, *de facto*, les membres restent considérés comme des assujettis à part entière « hors de leur groupe », ce qui est contraire à la jurisprudence de la CJUE en fonction de l'arrêt Skandia précité²¹.

3. Règles d'imputation du transport spécifiques aux livraisons successives de biens dans l'UE qui font l'objet d'une seule opération de transport intracommunautaire

3.1. La situation applicable avant le 1^{er} janvier 2020

Avant cette date, la jurisprudence de la CJUE avait donné lieu à une interprétation plus que complexe, difficilement praticable pour les entreprises et malaisément contrôlable pour les administrations fiscales²².

Ainsi, même lors d'une simple opération triangulaire ABC, il était ardu de déterminer à quelle livraison le transport intracommunautaire ou l'expédition intracommunautaire devait être imputé.

3.1.1. Rappel des principes

Dans le cadre de deux livraisons successives au sens de l'article 14, paragraphe 1, de la Directive TVA mais un seul transport effectif, il n'est pas nécessaire que le premier acquéreur soit devenu propriétaire des biens en cause au moment de ce transport, étant donné que l'existence d'une livraison au sens de cette disposition ne présuppose pas le transfert de la propriété juridique du bien²³.

20. CJUE, arrêt Skandia America Corp. (USA), succursale Sverige contre Skatteverket, 17 septembre 2014, C-7/13 – Pour un commentaire de cet arrêt, voir G. van Norden, « State of Play in Respect of the Skandia America Corporation Case », EC Tax 2016, liv. 4, 211-220 et B. Pernet et P. Gamito, « 2015 : Rétrospective sur un grand cru en matière de TVA pour les secteurs financier et de l'assurance », R.G.F.C.P. 2016/1, p. 18.

21. Voir en ce sens les lignes directrices découlant de la 105^{ème} réunion du 26 octobre 2015 du Comité TVA – document A – taxud.c.1(2016)7465801 – 886.

22. Voir, *inter alia*, CJUE, arrêts du 6 avril 2006, EMAG Handel Eder (C-245/04) ; du 16 décembre 2010, Euro Tyre Holding (C-430/09) ; du 26 juillet 2017, Toridas (C-386/16) ; du 27 septembre 2012, VSTR (C-587/10) ; du 21 février 2018, Kreuzmayr (C-628/16) et du 19 décembre 2018, AREX CZ (C-414/17) – Voir aussi, à cet égard, S. Nathoeni et W. De Wit, « VAT Exemption of Intra-community Supplies of Goods: State of Play after VSTR », EC Tax 2013, liv. 2, 100-105.

23. Voir, en ce sens, CJUE, ordonnance du 6 février 2014, Jagiello, C-33/13, point 32 ; ordonnance du 15 juillet 2015, Itales, C-123/14, point 37 et arrêt du 10 juillet 2019, Kuršu zeme, C-273/18, point 36.

En règle, la livraison intracommunautaire exemptée détermine le lieu des livraisons subséquentes et précédentes dans la chaîne de livraisons²⁴.

Ainsi, le lieu de ces livraisons se situe, conformément à l'article 32, paragraphe 1, de la Directive TVA :

- dans le pays d'origine pour ce qui est de toutes les livraisons antérieures à la livraison intracommunautaire exonérée en vertu de l'article 138 de la Directive TVA ;
- dans le pays de destination pour ce qui est de toutes les livraisons postérieures à la livraison intracommunautaire exonérée en vertu de l'article 138 de la Directive TVA²⁵.

Lors de livraisons successives ABC avec un seul transport de A vers C, seule une des livraisons peut être qualifiée de livraison intracommunautaire et donc être exemptée de TVA en vertu de l'article 138 de la Directive TVA²⁶.

Par conséquent, l'autre livraison est une livraison domestique sans transport.

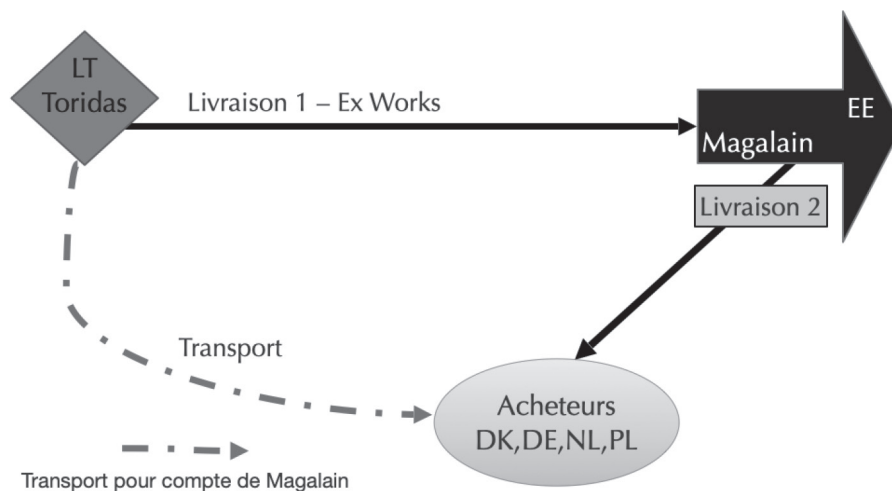
3.1.2. Méthodologie circonstancielle fondée sur un critère temporel

L'imputation du transport transfrontalier à une livraison dans une chaîne de livraisons (de A à B ou de B à C) doit être effectuée dans le cadre d'une appréciation exhaustive de l'ensemble des circonstances particulières du cas d'espèce²⁷.

Plus concrètement, dans le cas de livraisons successives, il y a lieu de déterminer qui effectue le transport²⁸.

De plus, dans quatre arrêts essentiels, la CJUE a considéré que le transport ne pouvait pas être imputé à la première livraison (A vers B) lorsque le pouvoir de disposer du bien transporté comme un propriétaire a déjà été transféré **avant** le transport à l'acquéreur final « C », à savoir le destinataire de la deuxième livraison (B vers C)²⁹. C'est la mise en œuvre du critère méthodologique temporel³⁰.

Le schéma ci-après visualise les circonstances issues de l'arrêt Toridas précité.



Toridas, le premier fournisseur en Lituanie, avait considéré que sa livraison à Magalain, société établie en Estonie, était exemptée de TVA sur la base de l'article 138, paragraphe 1^{er} de la Directive TVA.

Mal lui en a pris ! En effet, en la cause, la date de début du transport était postérieure au second transfert du pouvoir de disposer des biens comme un propriétaire.

Selon la jurisprudence précitée, la première livraison ne peut être exemptée que si le transport est intervenu avant le second transfert du pouvoir de disposer des biens comme un propriétaire.

La première livraison devait donc être taxée et Magalain aurait dû s'identifier à la TVA en Lituanie pour y effectuer des livraisons intracommunautaires exemptées dans le cadre des secondes livraisons vers les acheteurs finaux.

24. Voir CJUE, arrêt du 6 avril 2006, EMAG Handel Eder (C-245/04, point 50).

25. Voir CJUE, arrêt du 6 avril 2006, EMAG Handel Eder (C-245/04, point 50).

26. Voir CJUE, arrêts du 6 avril 2006, EMAG Handel Eder (C-245/04, point 45) et du 26 juillet 2017, Toridas (C-386/16, point 34) – Voir encore en ce sens les conclusions de l'avocate générale Kokott dans l'affaire EMAG Handel Eder (C-245/04, point 35) et dans l'affaire AREX CZ (C-414/17, point 55).

27. Voir CJUE, arrêts du 16 décembre 2010, Euro Tyre Holding (C-430/09, point 27) ; du 27 septembre 2012, VSTR (C-587/10, point 32) ; du 26 juillet 2017, Toridas (C-386/16, point 35) ; du 21 février 2018, Kreuzmayr (C-628/16, point 32) et du 23 avril 2020, Herst (C-401/18, point 37).

28. Voir, en ce sens, CJUE, arrêt du 16 décembre 2010, Euro Tyre Holding (C-430/09, point 40).

29. Voir CJUE, arrêts 16 décembre 2010, Euro Tyre Holding (C-430/09, point 33) ; du 27 septembre 2012, VSTR (C-587/10, point 34) ; du 26 juillet 2017, Toridas (C-386/16, point 36) et du 19 décembre 2018, AREX CZ (C-414/17, point 70).

30. Voir encore CJUE, arrêt du 23 avril 2020, Herst (C-401/18, point 46).

Il est à noter que les biens transportés en la cause étaient des poissons congelés qui sont des biens fongibles.

Comme le lecteur le constate, il peut être périlleux, y compris dans un tel contexte, pour les parties en cause de fixer la date des deux transferts du pouvoir des biens comme un propriétaire.

Dans l'immense majorité des cas, il est plus que probable que A ne connaisse pas les modalités contractuelles de la seconde livraison (entre B et C).

C'est pourquoi, l'avocate générale Kokott avait tenté de préconiser que celui qui doit supporter le risque d'une perte fortuite des biens transportés a également le pouvoir de disposer des biens comme un propriétaire, au sens de l'article 14, paragraphe 1, de la directive TVA³¹. Ce point n'a pas été validé par la CJUE mais, en toute hypothèse, cette conception ne suffirait pas à sécuriser les transactions en cause.

3.1.3. Exemple concret d'une application périlleuse de ces règles

L'exemple suivant est issu d'un arrêt de la Cour administrative d'appel de Nantes et constitue une application du critère temporel précité issu de la jurisprudence de la CJUE³².

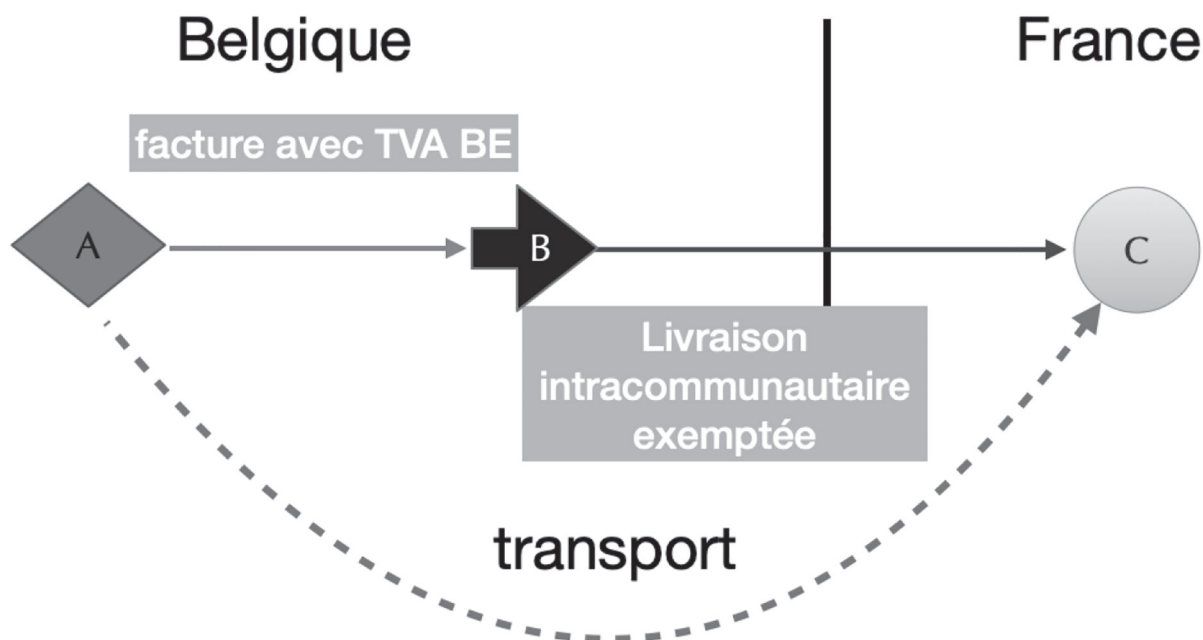
Quels sont les faits ?

Des biens sont achetés par une société établie en Belgique (B) auprès d'une autre société belge (A). B revend immédiatement à son client français C et les biens en cause sont transportés de A vers C en France.

Comme on le constate, ces ventes constituent des opérations formant une chaîne de deux livraisons successives ne donnant lieu qu'à un seul transport intracommunautaire de la Belgique vers la France.

Il n'est pas contesté que la première livraison, celle de la société A à la société B, intervient à la sortie de l'usine de la société A en Belgique.

Comment les parties ont-elles réglé au départ les opérations en cause ?



En l'espèce, la société B soutenait que le second transfert du pouvoir de disposer des biens comme un propriétaire au bénéfice de son client français était intervenu au plus tard au moment où le transporteur a pris en charge les biens qui lui avaient été remis en Belgique. Si tel était le cas, la date du second transfert du pouvoir de disposer des biens comme un propriétaire

était bel et bien antérieure à la date du début du transport et, par application du critère temporel issu de la jurisprudence de la CJUE, la seconde livraison était celle à laquelle il faut imputer le transport de sorte qu'elle pouvait bénéficier de l'exemption en tant que livraison intracommunautaire.

31. Voir ses conclusions dans l'affaire AREX CZ (C-414/17, point 62) – Cette position est reprise par l'administration dans sa circulaire 2020/C/50 : « il convient de savoir sur qui dans la chaîne pèse le risque de perte ou de dommage durant le transport des biens ». Toutefois, ce critère peut, dans certains cas, entraîner lui aussi des difficultés pratiques.

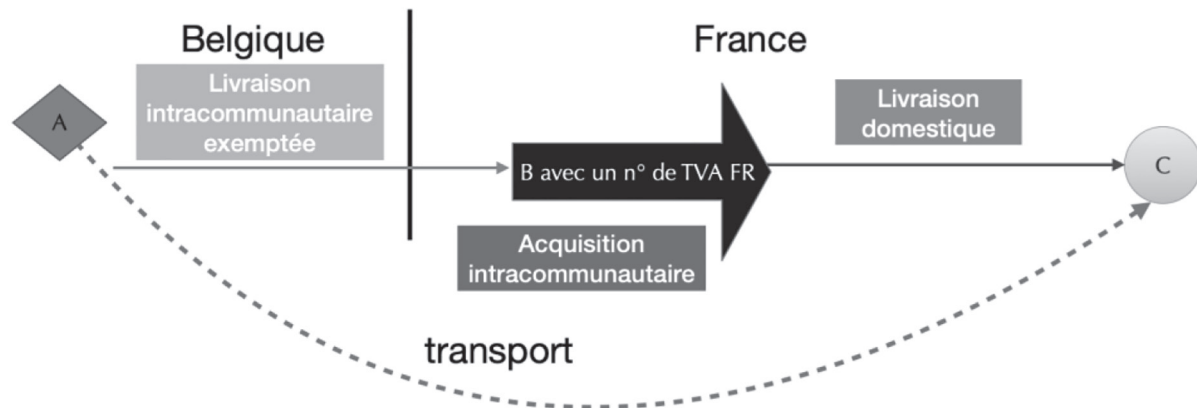
32. CAA Nantes, arrêt du 25 avril 2019, n° 17NT03257.

Hélas, selon la Cour administrative d'appel de Nantes, aucun élément probant n'est produit par B pour justifier que la marchandise aurait été mise effectivement à la disposition de C en Belgique avant sa réception en France.

Dès lors, le second transfert du pouvoir de disposer des biens est intervenu après le transport de la Belgique vers la France.

La Cour administrative d'appel de Nantes valide par conséquent la position de l'administration fiscale qui avait estimé que les livraisons de la société B à la société C ne constituaient pas des livraisons intracommunautaires exemptées de TVA et les a soumises à TVA en France.

Le schéma suivant expose ce qu'il aurait fallu faire.



Bien entendu, le fournisseur A a droit en Belgique à une restitution de la TVA indûment payée en vertu de l'article 77, § 1^{er}, 1° du Code de la TVA.

Il faut aussi observer que la rectification à opérer a aussi un impact en Belgique sur la TVA que B a déduite.

En effet, comme c'est la première livraison qui est une livraison intracommunautaire, B s'est prévalu à tort d'un droit à déduction de la TVA en amont.

L'exercice du droit à déduction est limité aux seules taxes dues et ne peut être étendu à la TVA indûment versée en amont³³.

Cet exercice ne peut pas s'étendre à la TVA qui est due exclusivement parce qu'elle est mentionnée sur la facture³⁴.

B peut demander le remboursement de la taxe indûment versée (action de droit civil en répétition de l'indu) à A, assujetti ayant émis une facture erronée, ou même à l'administration fiscale belge dans l'hypothèse où A serait insolvable³⁵.

3.1.4. Observation intermédiaire

La méthodologie fondée sur le critère temporel telle qu'instaurée par la CJUE augmente les informations à rassembler et les diligences à accomplir pour les entreprises puisqu'elle leur impose de connaître et de situer chronologiquement les deux transferts du pouvoir de disposer des biens comme un propriétaire par rapport à la date de début du transport³⁶.

Faut-il vraiment, dans une chaîne ABC, que B divulgue à son fournisseur A toutes les informations et documents sur sa vente à C ?

Une telle exigence n'est tout simplement pas envisageable. Dès lors, les informations dont le fournisseur A a connaissance sont et restent insuffisantes pour savoir si, oui ou non, il peut exempter sa livraison.

J'insiste, à ce niveau, sur le fait que la détermination de l'endroit où a lieu le transfert du pouvoir de disposer des biens comme un propriétaire est aussi un élément à prendre en compte³⁷.

Ainsi, si le lieu des deux transferts du pouvoir de disposer des biens comme un propriétaire (entre A et B et puis entre B et C) se situe dans l'Etat membre d'arrivée des biens (clause franco destination), il va de soi que la date du début du transport est située

33. CJUE, arrêt du 14 juin 2017, Compass, C-38/16, points 35 et 36 – Pour un commentaire de l'arrêt Compass, voir Y. Bernaerts, « Des délais distincts et raisonnables... pour l'exercice de droits différents », Act. Fisc. 26/2017, p. 5 et suiv.
 34. Voir, en ce sens, CJUE, arrêts du 13 décembre 1989, Genius, C-342/87, point 19, ainsi que du 6 novembre 2003, Karageorgou e.a., C-78/02 à C-80/02, point 51.
 35. Voir, en ce sens, CJUE, arrêt du 26 avril 2017, Farkas, C-564/15, point 49 et arrêt KrakVet Marek Batko du 18 juin 2020, C-276/18, point 52 – Pour un commentaire de l'arrêt Farkas, voir Y. Bernaerts, « Les principes d'effectivité et de proportionnalité viennent dérégler les (dirimantes) habitudes », Act. Fisc. 20/2017, p. 6 et suiv.
 36. Voir en ce sens, Y. Bernaerts, « Le droit fiscal en Belgique, Edition 2018 – Actualités 2017 en matière de TVA », Anthemis, p. 356.
 37. Voir aussi A. van Dongen, « De harmonisatie van de btw », SDU Uitgevers, Amersfoort, 2007, p. 327 et suiv.

chronologiquement avant les deux dates des transferts précités.

Dans un tel cas, en cas de transport par B, la première livraison peut être exemptée de TVA.

Il convient aussi de noter que, pour la législation applicable avant le 1^{er} janvier 2020 aux livraisons successives à l'intérieur de l'UE, la détermination de la date du second transfert du pouvoir de disposer comme un propriétaire par rapport à la date de début du transport n'a de sens que si le premier transfert du pouvoir de disposer comme un propriétaire a lieu dans l'Etat membre de départ des biens.

De plus, il faut constater l'inadéquation du critère méthodologique temporel précité dans le cas où plusieurs transferts du droit de disposer des biens sont intervenus pendant leur transport, au profit des différents opérateurs intermédiaires de la chaîne d'opérations d'achat et de revente³⁸.

Hormis les amoureux du contradictoire et les aficionados de la cavillation³⁹, qui peut se contenter d'une telle législation ?

Est-il donc permis de conclure à ce stade que la complexité de ces règles et leur caractère laborieusement (in)contrôlable induit qu'il était certes envisageable de (tenter de) simplifier ? C'est l'objet espéré de la modification de la législation en 2020.

3.2. La situation applicable à partir du 1^{er} janvier 2020

Il faut savoir que la nouvelle législation ne concerne que les hypothèses dans lesquelles c'est l'opérateur intermédiaire qui se charge du transport ou pour le compte de qui le transport est effectué⁴⁰.

L'intermédiaire au sens de l'article 14, § 5, troisième alinéa, du Code de la TVA est un fournisseur au sein d'une vente en chaîne autre que le premier

fournisseur de cette chaîne, qui expédie ou transporte les biens, soit lui-même, soit par l'intermédiaire d'un tiers agissant pour son compte.

Par conséquent, dans des livraisons successives ABC, seul B peut être l'opérateur intermédiaire tandis que dans des livraisons successives ABCD, B et C peuvent revêtir cette qualité.

Les ventes en chaîne concernées sont uniquement des livraisons successives de biens qui font l'objet d'un transport unique d'un Etat membre vers un autre Etat membre, au cours duquel les biens sont directement transportés du premier vendeur au dernier acheteur de la chaîne.

Par conséquent, ne sont pas visées par la nouvelle législation les ventes en chaîne à l'import/export. Pour ces dernières, les règles applicables demeurent celles issues de la jurisprudence de la CJUE telles qu'explicitées au point 3.1.2 ci-avant (obligation de détermination chronologique des trois dates).

3.2.1. Ce qui ne change pas en 2020

Lorsque le transport est effectué par ou pour le compte du premier fournisseur (A), le transport sera toujours attribué à la première livraison.

Lorsque le transport est effectué par ou pour le compte du dernier acquéreur, le transport sera toujours attribué à la dernière livraison.

Lorsque le transport est effectué par B dans le cadre de ventes en chaîne à l'import/export, les règles issues de la jurisprudence de la CJUE telles qu'explicitées au point 3.1.2 ci-avant sont maintenues.

3.2.2. Ce qui change en 2020 – Mode de fonctionnement de l'article 14, § 5 du Code de la TVA

L'article 14, § 5 du Code de la TVA contient une règle et une dérogation ayant pour objet de permettre d'imputer le transport à l'une des livraisons dans la chaîne.

Règle	article 14, § 5, alinéa 1	Lorsque les mêmes biens font l'objet de livraisons successives et qu'ils sont expédiés ou transportés d'un Etat membre vers un autre Etat membre, directement du premier fournisseur au dernier client dans la chaîne, l'expédition ou le transport n'est imputé qu'à la livraison effectuée à l'opérateur intermédiaire.
Dérogation	article 14, § 5, alinéa 2	Par dérogation à l'alinéa 1 ^{er} , l'expédition ou le transport n'est imputé qu'à la livraison de biens effectuée par l'opérateur intermédiaire lorsque ce dernier a communiqué à son fournisseur le numéro d'identification à la T.V.A. qui lui a été attribué par l'Etat membre à partir duquel les biens sont expédiés ou transportés.

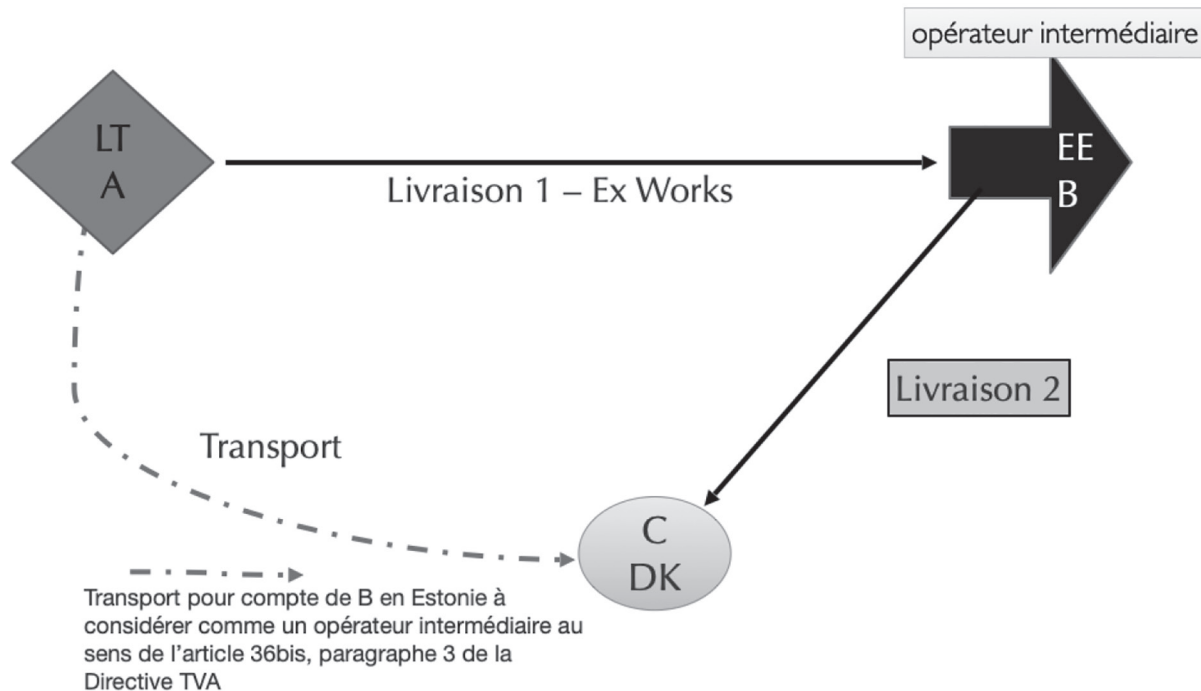
38. C'est la CJUE elle-même qui ne peut que le constater dans son arrêt du 23 avril 2020, *Herst*, C-401/18, au point 46, *in fine* !

39. Byzantinisme, raisonnement sophistiqué.

40. Voir l'article 36bis de la Directive TVA qui a été transposé à l'article 14, § 5, du Code de la TVA.

Pour faciliter la compréhension de la nouvelle législation, partons de la même situation que celle ayant donné lieu à l'affaire Toridas et adaptons celle-ci à la législation 2020.

Le schéma ci-après visualise la différence issue de la législation 2020.



A partir du 1^{er} janvier 2020, plus besoin de se compliquer la vie en tentant de situer chronologiquement les trois dates en fonction du critère temporel précité (celles des deux transferts du pouvoir de disposer comme un propriétaire et celle de début du transport) ; il suffit que B communique à A un numéro de TVA estonien pour que la 1^{ère} livraison soit d'office exemptée de TVA⁴¹.

Cette amélioration ne concerne que la simple hypothèse ABC. Incontestablement, dans un tel cas, la législation applicable en 2020 permet une simplification.

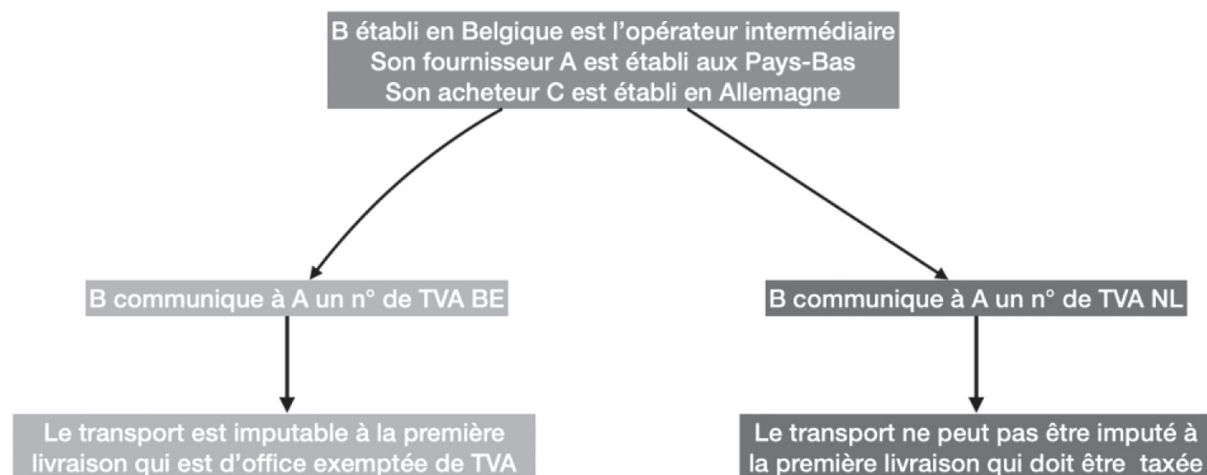
3.2.2.1. Méthodologie pour les entreprises concernant les livraisons UE en chaîne à partir du 1^{er} janvier 2020

Le tableau suivant expose cette méthodologie.

Etapes n°	A suivre
1	Déterminer qui est l'opérateur intermédiaire, à savoir un vendeur, autre que le fournisseur initial, qui transporte ou fait transporter les marchandises d'un Etat membre de l'UE vers un autre Etat membre
2	Si la nationalité du numéro de TVA communiqué par l'opérateur intermédiaire à son fournisseur ne correspond pas à celle de l'Etat membre de départ du transport, le transport est imputé à la relation entre l'opérateur intermédiaire et son fournisseur de sorte que la première livraison est exemptée
3	Si la nationalité du numéro de TVA communiqué par l'opérateur intermédiaire à son fournisseur correspond à celle de l'Etat membre de départ du transport, le transport est imputé à la relation entre l'opérateur intermédiaire et son client de sorte que la première livraison est taxée

Un schéma permet de visualiser cette méthodologie.

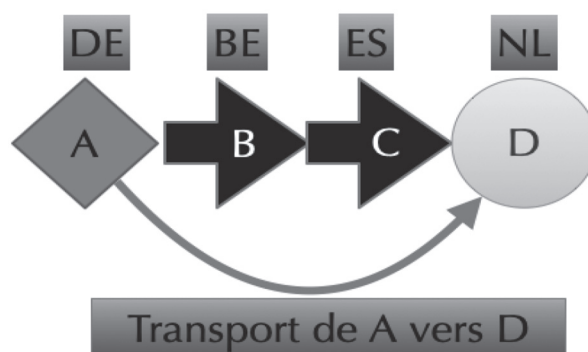
41. Application de la règle contenue à l'article 36bis, paragraphe 1^{er} de la Directive TVA.



3.2.2.2. La simplification reste un leurre – Cas pratique

Dès lors que d'autres hypothèses qu'un schéma ABC sont à envisager, tout se complique. La vacillation resurgit.

Pour le démontrer, il suffit d'analyser le schéma ABCD qui suit.



Les 4 opérateurs concernés sont tous des entreprises qui déposent des déclarations périodiques à la TVA au sens de l'article 250 de la Directive TVA dans leur Etat membre.

Le tableau suivant permet de résumer les solutions afférentes à ce schéma ABCD.

Quelle est l'entreprise qui transporte ?	Quelle est la livraison avec transport ?	Conséquences
A	A-B	B doit s'identifier à la TVA aux Pays-Bas
B et il communique à A un n° TVA DE	B-C	Le régime triangulaire simplifié s'applique aux livraisons subséquentes
B et il communique à A un autre n° TVA UE	A-B	B doit s'identifier à la TVA aux Pays-Bas
C et il communique à B un n° TVA DE	C-D	B doit s'identifier à la TVA en Allemagne
C et il communique à B un autre n° TVA UE	B-C	B et C doivent s'identifier à la TVA en Allemagne
D	C-D	B et C doivent s'identifier à la TVA en Allemagne

Plus en détail, quelles sont les opérations successives et les obligations y relatives ?

3.2.2.2.1. Le transport est effectué par A ou pour son compte

Dans cette hypothèse, l'article 36*bis* de la Directive TVA ne trouve pas à s'appliquer.

Qualification de la première livraison (A à B)	livraison intracommunautaire exemptée effectuée par A en Allemagne et qui occasionne une acquisition intracommunautaire, dans le chef de B, aux Pays-Bas
Conséquence de l'exemption de la première livraison	B effectue une acquisition intracommunautaire aux Pays-Bas et doit donc y être identifié à la TVA
Qualification de la deuxième livraison (B à C)	livraison domestique sans transport effectuée par B aux Pays-Bas
Qualification de la troisième livraison (C à D)	livraison domestique sans transport effectuée par C aux Pays-Bas qui facture en autoliquidation étant donné que les Pays-Bas ont transposé l'article 194 de la Directive TVA

3.2.2.2.2. Le transport est effectué par B ou pour son compte

Dans cette hypothèse, l'article 36*bis* de la Directive TVA trouve à s'appliquer.

En effet, B assujetti établi en Belgique, est, dans ce cas, l'opérateur intermédiaire au sens de l'article 14, § 5, troisième alinéa, du Code de la TVA.

Suivant en cela la méthodologie préconisée au point 3.2.2.1 ci-avant, il faut distinguer comme suit.

a) B communique à A un n° TVA BE

Qualification de la première livraison (A à B) – la règle de l'article 36 <i>bis</i> , paragraphe 1 de la Directive TVA s'applique	livraison intracommunautaire exemptée effectuée par A en Allemagne et qui occasionne une acquisition intracommunautaire, dans le chef de B, aux Pays-Bas
Conséquence de l'exemption de la première livraison	B effectue une acquisition intracommunautaire aux Pays-Bas et doit donc y être identifié à la TVA
Qualification de la deuxième livraison (B à C)	livraison domestique sans transport effectuée par B aux Pays-Bas
Qualification de la troisième livraison (C à D)	livraison domestique sans transport effectuée par C aux Pays-Bas qui facture en autoliquidation étant donné que les Pays-Bas ont transposé l'article 194 de la Directive TVA

b) B communique à A un n° TVA DE

Qualification de la première livraison (A à B) – la dérogation de l'article 36 <i>bis</i> , paragraphe 2 de la Directive TVA s'applique	livraison domestique sans transport qui a lieu en Allemagne – B doit s'identifier à la TVA en Allemagne
Qualification de la deuxième livraison (B à C)	livraison intracommunautaire exemptée effectuée par B en Allemagne et qui occasionne une acquisition intracommunautaire non soumise à la TVA, dans le chef de C en Espagne
Conséquence de l'exemption de la deuxième livraison	C effectue une acquisition intracommunautaire non soumise à la TVA dans l'Etat membre où il est établi, en Espagne
Qualification de la troisième livraison (C à D)	livraison domestique sans transport effectuée par C aux Pays-Bas – C désigne D comme redevable de la TVA aux Pays-Bas (autoliquidation en application du régime triangulaire simplifié)

3.2.2.2.3. Le transport est effectué par C ou pour son compte

Dans cette hypothèse, l'article 36*bis* de la Directive TVA trouve à s'appliquer.

En effet, C assujetti établi en Espagne, est, dans ce cas, l'opérateur intermédiaire au sens de l'article 36*bis*, paragraphe 3 de la Directive TVA.

Suivant en cela la méthodologie préconisée au point 3.2.2.1 ci-avant, il faut distinguer comme suit.

a) C communique à B un numéro de TVA NL

Qualification de la première livraison (A à B)	livraison domestique sans transport qui a lieu en Allemagne – B doit s'identifier à la TVA en Allemagne
Qualification de la deuxième livraison (B à C)	livraison intracommunautaire exemptée effectuée par B en Allemagne et qui occasionne une acquisition intracommunautaire à la TVA dans le chef de C aux Pays-Bas
Conséquence de l'exemption de la deuxième livraison	C effectue une acquisition intracommunautaire aux Pays-Bas et doit donc y être identifié à la TVA
Qualification de la troisième livraison (C à D)	livraison domestique sans transport effectuée par C aux Pays-Bas qui facture en autoliquidation étant donné que les Pays-Bas ont transposé l'article 194 de la Directive TVA

b) C communique à B un numéro de TVA DE

Qualification de la première livraison (A à B)	livraison domestique sans transport qui a lieu en Allemagne
Qualification de la deuxième livraison (B à C)	livraison domestique sans transport qui a lieu en Allemagne – B doit s'identifier à la TVA en Allemagne
Qualification de la troisième livraison (C à D) – Dérogation au sens de l'article 36bis, paragraphe 2 de la Directive TVA	livraison intracommunautaire exemptée effectuée par C en Allemagne qui doit s'y identifier
Conséquence de l'exemption de la troisième livraison	D effectue une acquisition intracommunautaire à la TVA dans son Etat membre aux Pays-Bas

3.2.2.4. Le transport est effectué par D ou pour son compte

Dans cette hypothèse, l'article 36bis de la Directive TVA ne trouve pas à s'appliquer.

Qualification de la première livraison (A à B)	livraison domestique sans transport qui a lieu en Allemagne
Qualification de la deuxième livraison (B à C)	livraison domestique sans transport qui a lieu en Allemagne – B doit s'identifier à la TVA en Allemagne
Qualification de la troisième livraison (C à D)	livraison intracommunautaire exemptée effectuée par C en Allemagne qui doit s'y identifier
Conséquence de l'exemption de la troisième livraison	D effectue une acquisition intracommunautaire à la TVA dans son Etat membre aux Pays-Bas

4. Stock sous contrat de dépôt – Aperçu du régime 2020 dit de simplification

4.1. Raison d'être

La directive 2018/1910 introduit dans la réglementation TVA un régime de simplification relatif aux stocks sous contrat de dépôt, qui est appliqué de manière harmonisée par tous les Etats membres. Ce régime remplace donc la prolifération de systèmes de simplification nationaux incohérents au sein des Etats membres. Dans ce contexte, le régime de simplification n'est donc pas un régime optionnel mais un régime qui doit être appliqué de plein droit par les

assujettis dès lors qu'ils se trouvent dans les conditions d'application de ce régime⁴².

Le régime de simplification ne concerne que les situations dans lesquelles les biens sont expédiés d'un Etat membre de l'Union européenne vers un autre Etat membre de l'Union européenne dans le cadre d'un régime de stocks sous contrat de dépôt. Des opérations transfrontières similaires entre un Etat membre de l'Union européenne et un pays tiers ne peuvent donc pas bénéficier de ce régime de simplification⁴³.

Le régime de simplification repose essentiellement sur le fait qu'au moyen de fictions légales, il est garanti que – sous certaines conditions de fond et de forme strictes telles qu'énoncées à l'article 17bis,

42. DOC 55 0294/001 - Chambre des représentants de Belgique – session extraordinaire 2019 12 septembre 2019 – Projet de loi modifiant le Code de la TVA transposant la directive (UE) 2019/475 et la directive (UE) 2018/1910, p. 8 et seq.

43. DOC 55 0294/001 – Chambre des représentants de Belgique – session extraordinaire 2019 12 septembre 2019 – Projet de loi modifiant le Code de la TVA transposant la directive (UE) 2019/475 et la directive (UE) 2018/1910, p. 8 et seq.

paragraphe 2 de la directive TVA – le fournisseur des biens sous le régime de stocks sous contrat de dépôt n'est plus réputé effectuer d'opérations imposables sur le territoire de l'Etat membre d'arrivée de l'expédition ou du transport des biens.

Les deux opérations imposables qui auraient normalement eu lieu dans le chef du fournisseur à l'occasion de l'expédition ou du transport des biens disparaissent juridiquement : l'expédition des biens vers le stock sous contrat de dépôt dans un autre Etat membre n'est pas assimilée à une livraison de biens effectuée à titre onéreux dans l'Etat membre de départ et l'arrivée des biens n'est pas non plus assimilée à

une acquisition intracommunautaire de biens effectuée à titre onéreux dans l'Etat membre d'arrivée⁴⁴.

4.2. Rappel des différentes manières de mouvoir des biens par un assujetti à l'intérieur de l'UE

Avant le 1^{er} janvier 2020, il existait deux traitements applicables au transport d'un bien appartenant à un assujetti vers un Etat membre sans que ce mouvement ne soit consécutif d'un contrat à titre onéreux au sens de l'article 14, paragraphe 1^{er} de la Directive TVA, à savoir une livraison de biens.

Le tableau ci-après situe ces deux traitements.

<i>Nature du mouvement</i>	<i>Références – Directive TVA</i>	<i>Références Code de la TVA</i>
Transfert assimilé à une livraison intracommunautaire de biens exemptée	article 17, paragraphe 1	Article 12bis, al. 1
Non-transferts	article 17, paragraphe 2	Article 12bis, al. 2, 1 ^o à 7 ^o

La finalité du régime dit de simplification a pour effet d'instaurer une troisième catégorie de mouvement entre deux Etats membres.

L'objectif est d'effacer, au moment de l'envoi des biens, le transfert dans l'Etat membre de départ et l'affectation assimilée à une acquisition intracommunautaire de biens. Cette dernière obligerait l'assujetti établi dans l'Etat de départ à s'identifier à la TVA dans l'Etat membre d'arrivée.

4.3. Fonctionnement du régime de simplification en bref

Le transfert de biens en vue d'y être stockés chez un assujetti, futur acquéreur connu du consignataire, dans un autre Etat membre n'est pas, dans un premier temps, assimilé à une livraison intracommunautaire de biens exemptée.

L'article 12ter du Code de la TVA prévoit en effet : « *N'est pas assimilé à une livraison de biens effectuée à titre onéreux le transfert par un assujetti d'un bien de son entreprise sous un régime de stocks sous contrat de dépôt à destination d'un autre Etat membre* »⁴⁵.

Au moment de ce transfert non assimilé, le consignataire reprend le déplacement des biens dans :

- le registre du consignataire⁴⁶ ;
- la partie 2 du relevé à la TVA des opérations intracommunautaires relatif à la période au cours de laquelle l'expédition a lieu, en mentionnant le numéro d'identification à la TVA du consignataire attribué à ce dernier par l'Etat membre d'arrivée des biens.

La livraison intracommunautaire de biens exemptée est postposée dans le temps jusqu'au moment où le pouvoir de disposer d'un bien comme un propriétaire est transféré à l'acquéreur, à savoir au moment où le consignataire puise le bien dans le stock en dépôt.

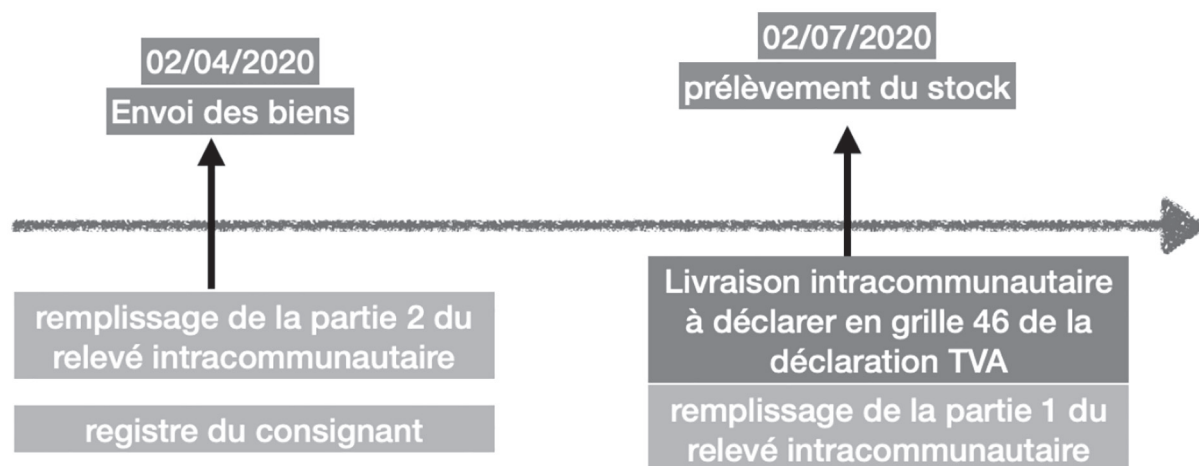
Par conséquent, le consignataire est réputé effectuer à ce moment une livraison intracommunautaire de biens au sens de l'article 138, paragraphe 1^{er} de la Directive TVA.

Le schéma visualise la postposition de la livraison intracommunautaire exemptée.

44. DOC 55 0294/001 – Chambre des représentants de Belgique – session extraordinaire 2019 12 septembre 2019 – Projet de loi modifiant le Code de la TVA transposant la directive (UE) 2019/475 et la directive (UE) 2018/1910, p. 8 et seq.

45. Transposition de l'article 17bis de la Directive TVA.

46. Registre visé à l'article 54bis, § 1^{er}, troisième alinéa, du Code de la TVA et à l'article 24bis, de l'arrêté royal n° 1.



Le consignataire devenu fournisseur doit être attentif au fait qu'il est tenu de prouver la réalité du transport intracommunautaire pour bénéficier de l'exemption, le fait de décaler la livraison maintenant à l'identique les conditions pour en bénéficier (voir le point 2 ci-avant).

De cette façon, le consignataire ne doit pas s'identifier à la TVA dans l'Etat membre de son client (le consignataire).

En bref, le régime de simplification suppose donc :

- o une expédition dans un autre pays de l'UE par le fournisseur ou pour son compte ;
- o en vue de la vente ultérieure ;
- o à un assujetti identifié à la TVA ayant le droit d'en devenir propriétaire ;
- o qui est connu du fournisseur au moment du départ des biens ;
- o à condition que le fournisseur ne soit pas établi dans le pays d'arrivée (ni siège principal, ni établissement stable).

4.4. Délai de 12 mois pour réaliser la livraison du consignataire au consignataire

Pour que le régime de simplification s'applique, le transfert du pouvoir de disposer des biens comme un propriétaire entre le consignataire et le consignataire doit avoir lieu dans l'Etat membre d'arrivée dans les 12 mois suivant l'arrivée des biens⁴⁷.

Aucune règle particulière n'a été prévue pour le calcul de ce délai de 12 mois.

Il s'en suit que l'on applique les règles du règlement (CEE, Euratom) n° 1182/71 du conseil du 3 juin 1971 portant détermination des règles applicables aux délais, aux dates et aux termes⁴⁸.

Par conséquent, le délai de 12 mois commence à la première heure du premier jour de la période et se termine à la fin de la dernière heure de la même date (de l'année suivante).

Le « premier jour de la période » est le jour suivant le jour de l'arrivée des biens.

Aucun transfert au sens de l'article 12bis, alinéa 1^{er}, du Code de la TVA n'est réputé avoir été effectué par le consignataire si le pouvoir de disposer des biens comme un propriétaire n'a pas été transféré et si les biens sont renvoyés en Belgique dans le délai de 12 mois⁴⁹.

4.5. La situation du consignataire en bref

Le consignataire en Belgique à qui les biens sont livrés dans le cadre du régime des stocks sous contrat de dépôt en Belgique est tenu de tenir un registre de biens reçus en stock⁵⁰.

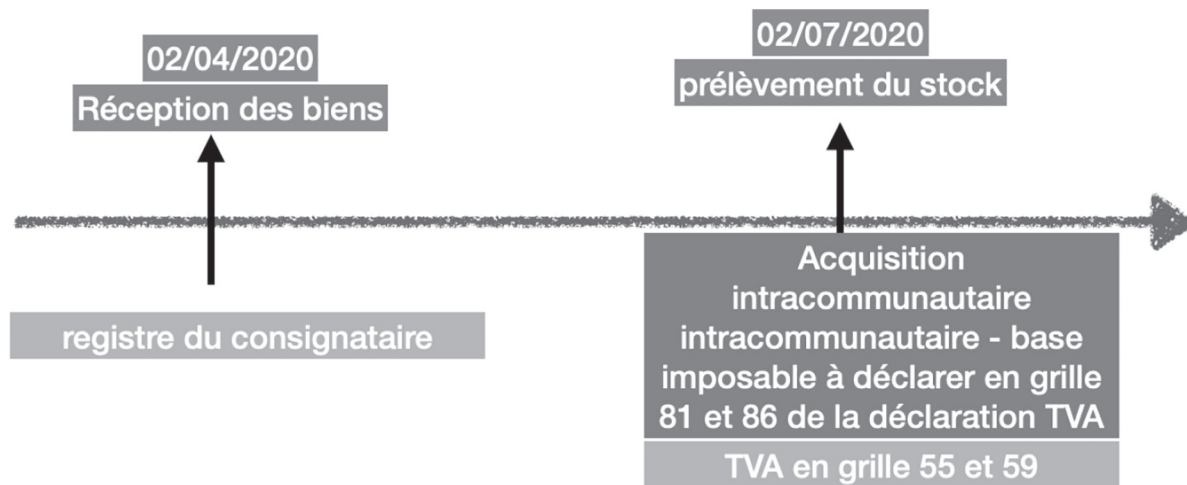
Le schéma ci-après visualise le décalage de l'acquisition intracommunautaire taxée.

47. Article 12ter, § 4, du Code de la TVA.

48. Voir la circulaire 2020/C/50.

49. Article 12ter, § 5, du Code de la TVA.

50. Registre visé à l'article 54bis, § 1^{er}, quatrième alinéa, du Code de la TVA et à l'article 24ter, de l'arrêté royal n° 1.



4.6. Tableau comparatif des trois catégories de mouvement de biens

Catégories	Relevé intracommunautaire ?	Registre ?
Transfert assimilé à une livraison intracommunautaire de biens exemptée (article 12bis, al. 1 du Code de la TVA)	oui, dès l'envoi (partie 1 avec le code « L ») liaison avec le montant de la grille 46 de la déclaration TVA	NON
Non-transferts (article 12bis, al. 2, 1° à 7° du Code de la TVA)	NON	OUI sauf dispense
Transfert non assimilé (article 12ter du Code de la TVA)	oui, dès l'envoi (partie 2) et une seconde fois au moment de la livraison (partie 1 – avec le code « L » et liaison avec la grille 46 de la déclaration TVA)	Registre du consignat

5. Conclusion

La lecture de cet aperçu suffit pour se rendre compte que l'ampleur, la complexité et la lourdeur des modifications imposées aux entreprises est telle qu'il faut leur promettre des lents demains : la maîtrise de ces nouveaux régimes leur impose une véritable corvée fiscale, un labeur surdimensionné face aux objectifs postulés par le législateur, que ceux-ci soient fonction de la lutte contre la fraude fiscale ou, ironie vétéilieuse, d'une simplification claironnée.

Le slogan choisi, « Quick fixes », est à lui seul l'illustration d'une cosmétique de l'apparence.

Plus que jamais, toutes les réformes fiscales commencent par une campagne de marketing.

Hélas, la mise en œuvre des réformes dites de simplification a cet effet immédiat de démasquer l'écran publicitaire :

- à l'exception notable des cas de livraisons UE successives de type ABC, les règles applicables à partir du 1^{er} janvier 2020 en matière d'imputation du transport ne sont en rien constitutives d'une simplification, bien au contraire ;

- la mutation de la condition de forme, devenue une condition substantielle de l'exemption, imposant une communication préalable du numéro de TVA de l'acquéreur au fournisseur en matière de livraisons intracommunautaires a cet effet pernicieux de faire sortir, certes à titre temporaire, l'assujéti de son rôle traditionnel de collecteur d'impôt ;
- le régime de stock sous contrat de dépôt est accompagné d'une ribambelle de nouvelles diligences et obligations qui risquent d'effrayer les PME en raison du coût de leur mise en œuvre.

La période actuelle serait pourtant tellement propice à une réforme induisant une simplification réelle.

Quelle pourrait être cette simplification significative, celle que les entreprises actives dans le marché unique souhaiteraient en cette période difficile ?

C'est sans doute l'instauration d'une déclaration de TVA normalisée au niveau de tous les Etats membres de l'UE⁵¹.

Une telle déclaration permettrait une procédure commune et normalisée pour les entreprises de façon à réduire leurs charges administratives. Une telle

51. On en parlait déjà en 2013 ! Voir Question n° E-012280-2013 du 28 octobre 2013 – Question de Marc Tarabella et Jean Louis Cottigny avec demande de réponse écrite à la Commission – Réponse le 29 novembre 2013 – JOUE, 11.7.2014, C 221, p. 430.

déclaration TVA normalisée diminuerait drastiquement les coûts.

En cette période de Covid-19 où l'attente est la relance de l'activité économique, qu'attendent la

Commission et le Conseil UE pour initier et puis imposer au plus vite aux Etats membres l'introduction de la déclaration TVA européenne simplifiée ?

La simplification pourrait aussi être contagieuse.

REVUE GÉNÉRALE DE FISCALITÉ ET DE COMPTABILITÉ PRATIQUE

Comité de rédaction

Jean de LAME, Secrétaire général de l'Union Wallonne des Entreprises, Professeur à l'E.S.S.F. (Ichech)

Catherine DENDAUW, Conseiller scientifique du Conseil Supérieur des Professions Economiques, Chargé de cours invité de l'Université de Namur et Membre de la Commission des normes comptables

Frederik FOGLI, Conseiller à la Cour d'appel de Bruxelles, Membre du Tax Institute ULiège

Raymond GHYSELS, Expert-comptable et Conseil fiscal honoraire, Licencié en droit (ULB)

Bernard MARISCAL, Conseil fiscal, Benefits Expert Deloitte, Professeur à l'E.S.S.F. (Ichech), Expert chargé d'enseignement à l'UCL Mons

Séverine SEGIER, Avocat associé, Association AFSCHRIFT

Vincent SEPULCHRE, Chargé de cours aux H.E.C.-Liège, Assistant à l'ULB, Professeur à l'E.S.S.F. (Ichech)

Aurélien SOLDAT, Avocat, Expert chargé d'enseignement à la Louvain School of Management

David SZAFFRAN, Avocat associé, Law Square

Benoît VANDERSTICHELEN, Licencié en Droit U.C.L., Licencié en Droit Fiscal U.L.B., Expert-comptable et Conseil Fiscal, Président de l'I.E.C., Associé Deloitte Conseils Fiscaux, Assistant à la faculté de Droit U.L.B., Maître de conférences à l'Ecole de Commerce Solvay (U.L.B.), Professeur à l'E.S.S.F. (Ichech)

Coordination

François LEZAACK
Zénobe Gramme (bâtiment G) - Square des Conduites d'Eau 9-10 - 4031 Liège,
francois.lezaack@wolterskluwer.com

Les textes de cette revue sont également archivés en ligne sur www.monKEY.be.

Editeur responsable

Paul De Ridder, Motstraat 30 - 2800 Malines

Service clientèle

Tél : 015 78 76 00 (gratuit) - Email : client.BE@wolterskluwer.com

Abonnements par année civile. Souscription prolongée automatiquement sauf résiliation effectuée par écrit au moins 30 jours calendrier avant l'expiration de la période contractuelle en cours.

Changement d'adresse

En cas de changement de nom ou d'adresse, veuillez nous retourner l'étiquette de l'enveloppe corrigée.

©2020 Wolters Kluwer Belgium SA

Hormis les exceptions expressément fixées par la loi, aucun extrait de cette publication ne peut être reproduit, introduit dans un fichier de données automatisé, ni diffusé, sous quelque forme que ce soit, sans l'autorisation expresse et préalable et écrite de l'éditeur.

Les auteurs, la rédaction et l'éditeur veillent à la fiabilité des informations publiées, lesquelles ne pourraient toutefois engager leur responsabilité.

L'éditorial exprime une opinion personnelle qui n'engage que son auteur.

Veuillez contacter l'éditeur pour l'exploitation éventuelle d'une licence.

Référence recommandée : R.G.F.C.P.

ISSN : 2466-8729

